

Modificada por Circular N° 59, del 16 de diciembre de 1991

Modificada por Circular N° 16, del 1 de abril de 1991

CIRCULAR N° 36, DEL 12 DE JULIO DE 1990

MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE MECANISMO PARA EFECTUAR LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES OBLIGATORIOS (PPM).

I.- INTRODUCCION

- 1.- La Ley N° 18.985, publicada en el Diario Oficial de 28.06.90, modificó, entre otros, los artículos 84, 86 y 90 de la Ley de la Renta, que dicen relación con el nuevo mecanismo que deben utilizar los contribuyentes de la Primera Categoría, a contar del mes de Julio de 1990, para cumplir con los pagos provisionales que les exige la ley efectuar mensualmente a cuenta del impuesto anual de la citada categoría.
- 2.- A través de la presente Circular se imparten las instrucciones relativas a dicho sistema de pagos provisionales mensuales.

II.- DISPOSICIONES LEGALES ACTUALIZADAS

- 1.- El artículo 1° de la Ley N° 18.985, mediante sus números 27, 28 y 29, modificó el artículo 84 de la Ley de la Renta, restableció el artículo 86 y, finalmente sustituyó el artículo 90 de la misma ley, en los términos que se indican en sus nuevos textos. Asimismo, dicha ley modificatoria en su artículo 8° transitorio, establece normas en tal carácter, para la puesta en marcha del nuevo sistema de pagos provisionales mensuales.
- 2.- Para un mejor análisis de estas disposiciones, a continuación se transcriben las normas del artículo 8° transitorio de la Ley N° 18.985, y los nuevos textos de los artículos 84, 86 y 90 de la Ley de la Renta.

ARTICULO 8° TRANSITORIO DE LA LEY N° 18.985: " Los contribuyentes a que se refiere el artículo 84 (letra a) de la Ley sobre Impuesto a la Renta deberán comenzar a efectuar pagos provisionales mensuales, de acuerdo con el nuevo texto de esta disposición, por los ingresos brutos percibidos o devengados a contar del día primero del mes siguiente al de publicación de esta ley en el Diario Oficial. Para estos efectos la tasa que aplicará cada contribuyente será equivalente a la que tuvo para efectuar pagos provisionales por el mes de diciembre de 1988, incrementada en 50%. Cuando el contribuyente no hubiera efectuado pagos provisionales en ese mes, o si por otra causa no fuera posible establecer la tasa aplicable en dicho mes, la tasa que se aplicará sobre los referidos ingresos será 1,5%. Las tasas que establece este artículo se aplicarán y mantendrán hasta los ingresos que se obtengan en el mes anterior a aquel en que deba presentarse la declaración anual de impuestos a la renta para el año tributario 1991.

" Por los ingresos brutos percibidos o devengados entre los
" meses de abril de 1991 y marzo de 1992, se aplicará la tasa que resulte
" de la relación porcentual que se determine entre el impuesto de primera
" categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta que afecte al contribuyente
" por el año tributario 1991 y los ingresos brutos que correspondan al
" mismo período, incrementada en un 50%. En caso que la norma anterior
" no sea aplicable, la tasa de pagos provisionales obligatorios será de
" 1,5%, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley sobre
" Impuesto a la Renta. No obstante lo anterior, respecto de los contribuyen-
" tes que deban pasar del sistema de renta presunta al régimen de renta
" efectiva a contar de enero de 1991, la tasa de pagos provisionales mensua-
" les que se aplicará sobre los ingresos brutos por el período de enero
" de 1991 hasta marzo de 1992 será 1%.

" La tasa de pagos provisionales mensuales que, en conformidad
" con el artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deba aplicarse
" entre los meses de abril de 1994 y marzo de 1995, se rebajará en 33%.

" Las tasas establecidas en las letras c), e) y f) del artículo
" 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se incrementarán en 50% en los
" años comerciales 1991, 1992 y 1993. Del mismo modo, las tasas a que
" se refiere el artículo 74, número 6, de la ley citada deberán incrementarse
" en 50% en esos mismos años respecto de los mineros que no estén comprendi-
" dos en el artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

" Los contribuyentes a los que en virtud de lo dispuesto en
" el inciso final del artículo 20 bis, que se deroga por el número 7 del
" artículo 1° de esta ley, se les reconocía un pago provisional sin enterarlo
" en forma efectiva en arcas fiscales, no podrán imputar éste a ningún
" impuesto que les afecte ni solicitar su devolución."

ARTICULOS DE LA LEY DE LA RENTA

" ARTICULO 84.- Los contribuyentes obligados por esta ley a presentar
" declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, deberán efectuar
" mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que
" les corresponda pagar, cuyo monto se determinará en la forma que se
" indica a continuación:

" a) Un porcentaje sobre el monto de los ingresos brutos mensuales, percibi-
" dos o devengados por los contribuyentes que desarrollen las actividades
" a que se refieren los números 1, letra a), inciso décimo de la letra
" b) e inciso final de la letra d), 3°, 4° y 5° del artículo 20, por los
" contribuyentes del artículo 34, número 2°, y 34 bis, número 1°, que
" declaren impuestos sobre renta efectiva. Para la determinación del monto
" de los ingresos brutos mensuales se estará a las normas del artículo
" 29.

" El porcentaje aludido en el inciso anterior se establecerá
" sobre la base del promedio ponderado de los porcentajes que el contribuyen-
" te debió aplicar a los ingresos brutos mensuales del ejercicio comercial
" inmediatamente anterior, pero debidamente incrementado o disminuido
" en la diferencia porcentual que se produzca entre el monto total de
" los pagos provisionales obligatorios, actualizados conforme al artículo
" 95°, y el monto total del impuesto de primera categoría que debió pagarse
" por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72.

" Si el monto de los pagos provisionales obligatorios hubiera
" sido inferior al monto del impuesto anual indicado en el inciso anterior, -
" la diferencia porcentual incrementará el promedio de los porcentajes
" de pagos provisionales determinados. En el caso contrario, dicha diferencia
" porcentual disminuirá en igual porcentaje el promedio aludido.

" El porcentaje así determinado se aplicará a los ingresos
" brutos del mes en que deba presentarse la declaración de renta correspon-
" diente al ejercicio comercial anterior y hasta los ingresos brutos del
" mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración
" de renta.

" En los casos en que el porcentaje aludido en el inciso anterior
" no sea determinable, por haberse producido pérdidas en el ejercicio
" anterior o no pueda determinarse por tratarse del primer ejercicio comer-
" cial o por otra circunstancia, se considerará que dicho porcentaje es
" de un 1%.

" Las ventas que se realicen por cuenta de terceros no se conside-
" rarán, para estos efectos, como ingresos brutos. En el caso de prestación
" de servicios, no se considerarán entre los ingresos brutos las cantidades
" que el contribuyente reciba de su cliente como reembolso de pagos hechos
" por cuenta de dicho cliente, siempre que tales pagos y los reembolsos
" a que den lugar se comprueben con documentación fidedigna y se registren
" en la contabilidad debidamente individualizados y no en forma global
" o estimativa;

" b) 10% sobre el monto de los ingresos mensuales percibidos por los contribu-
" yentes que desempeñen profesiones liberales, por los auxiliares de
" la administración de justicia respecto de los derechos que conforme
" a la ley obtienen del público y por los profesionales Contadores, Construc-
" tores y Periodistas, con o sin título universitario. La misma tasa anterior
" se aplicará para los contribuyentes que desempeñen cualquier otra profesión
" u ocupación lucrativa y para las sociedades de profesionales;

" c) 2% sobre el monto de los ingresos brutos de los talleres artesanales
" u obreros a que se refiere el artículo 26°. Este porcentaje será
" del 1% respecto de dichos talleres que se dediquen a la fabricación
" de bienes en forma preponderante;

" d) Salvo los contribuyentes mencionados en la letra a) de este artículo,
" los mineros sometidos a las disposiciones de la presente ley darán
" cumplimiento al pago mensual obligatorio, con las retenciones a que
" se refiere el número 6° del artículo 74;

" e) 0,2% sobre el precio corriente en plaza de los vehículos a que se
" refiere el N° 2 del artículo 34 bis, respecto de los contribuyentes
" mencionados en dicha disposición;

" f) 0,2% del valor corriente en plaza de los vehículos, respecto de los
" contribuyentes mencionados en el número 3° del artículo 34 bis que
" estén sujetos al régimen de renta presunta.

" g) Letra derogada.

" Para los fines indicados en este artículo, no formará parte
" de los ingresos brutos el reajuste de los pagos provisionales contemplados
" en el Párrafo 3° de este Título."

" ARTICULO 86: Los contribuyentes que durante un ejercicio comercial obtengan
" ingresos brutos correspondientes a rentas total o parcialmente exentas
" del impuesto de primera categoría, y que no las hubieran obtenido en
" el ejercicio comercial anterior, podrán reducir la tasa de pago provisional
" obligatorio a que se refiere el artículo 84 letra a), en la misma propor-
" ción que corresponda a los ingresos exentos dentro de los ingresos totales
" de cada mes en que ello ocurra. La tasa así reducida se aplicará únicamente
" en el mes o meses en que se produzca la situación aludida".

" ARTICULO 90.- Los contribuyentes de la primera categoría que en un año
" comercial obtuvieran pérdidas para los efectos de declarar dicho impuesto,
" podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos
" brutos del primer trimestre del año comercial siguiente. Si la situación
" de pérdida se mantiene en el primer, segundo y tercer trimestres de
" dicho ejercicio comercial, o se produce en alguno de los citados trimes-
" tres, podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los
" ingresos brutos del trimestre siguiente a aquél en que la pérdida se
" produjo. Producida utilidad en algún trimestre, deberán reanudarse los
" pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre
" inmediatamente siguiente.

" Los contribuyentes que se encuentren en situación de suspender
" los pagos provisionales mensuales deberán mantener un estado de pérdidas
" y ganancias acumuladas hasta el trimestre respectivo a disposición
" del Servicio de Impuestos Internos. Este estado de pérdidas y ganancias
" deberá ajustarse de acuerdo a las reglas que esta ley establece para
" el cálculo de la renta líquida imponible de primera categoría, incluyendo
" la consideración de pérdidas de arrastre, si las hubiere, y los ajustes
" derivados del mecanismo de la corrección monetaria.

" La confección de un estado de pérdidas y ganancias maliciososa-
" mente incompleto o falso, dará lugar a la aplicación del máximo de las
" sanciones contempladas en el artículo 97, número 4º, del Código Tributario,
" sin perjuicio de los intereses penales y reajustes que procedan por
" los pagos provisionales no efectuados".

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

Las modificaciones introducidas a los artículos 84, 86 y 90 de la Ley de la Renta, tienen por finalidad sustituir el mecanismo que los contribuyentes de la Primera Categoría - que determinan su renta efectiva mediante contabilidad completa- utilizaban hasta el 30 de Junio de 1990 para efectuar sus pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual de dicha categoría que les afecta, restableciendo en la especie el mismo sistema que los citados contribuyentes empleaban al 31 de diciembre de 1988 para tales fines, incluyendo a los de contabilidad simplificada, con algunas modificaciones de interés, las que serán destacadas a medida que se analiza y comenta dicho mecanismo de determinación de los pagos provisionales mensuales.

A.- CONTRIBUYENTES DE LA PRIMERA CATEGORIA OBLIGADOS A EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES MENSUALES MEDIANTE UNA TASA VARIABLE

1.- Detalle de contribuyentes

De acuerdo al nuevo texto de la letra a) del artículo 84 de la ley, en concordancia con lo señalado en el inciso primero de dicho artículo, los siguientes contribuyentes de la Primera Categoría que declaren su renta efectiva en base a contabilidad completa o simplificada, están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual de esa categoría, mediante la aplicación de una tasa variable sobre los ingresos brutos tanto percibidos como devengados.

1.1.- Los contribuyentes, cualquiera que sea su organización jurídica que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, obligados, a declarar la renta efectiva de dichos bienes (art. 20, N° 1, letra a));

- 1.2.- Los contribuyentes, propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, que no sean sociedades anónimas, que no obstante cumplir con los requisitos exigidos para declarar la renta presunta de dichos bienes, opten por declarar la renta efectiva de los mismos (art. 20, N° 1, letra b), inciso décimo);
 - 1.3.- Los contribuyentes, que no sean sociedades anónimas, que exploten bienes raíces agrícolas en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario, que no obstante cumplir con los requisitos exigidos para declarar la renta presunta de dichos bienes, opten por declarar la renta efectiva de los mismos (art. 20, N° 1, letra b), inciso décimo);
 - 1.4.- Las sociedades anónimas, que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas, obligadas a declarar la renta efectiva de dichos bienes (art. 20 N° 1, letra d), inciso final);
 - 1.5.- Los contribuyentes, cualquiera que sea su organización jurídica, que desarrollen actividades de los N°s. 3, 4 y 5 del artículo 20 de la Ley de la Renta;
 - 1.6.- Los contribuyentes mineros, con excepción de las sociedades anónimas, en comandita por acciones y de los contribuyentes del artículo 34 N° 2, que no obstante cumplir con las condiciones y requisitos que se exigen para declarar la renta presunta de dicha actividad, opten por declarar la renta efectiva de la misma mediante contabilidad (Art. 34 N° 1 inciso cuarto);
 - 1.7.- Las sociedades anónimas y en comandita por acciones que desarrollen actividades mineras, obligadas a declarar la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa (art. 34, N° 2);
 - 1.8.- Los contribuyentes mineros, que no sean sociedades anónimas y en comandita por acciones, que por poseer a cualquier título o explotar yacimientos mineros cuyas ventas anuales excedieron de 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso, o cuyas ventas anuales, cualquiera sea el mineral, excedieron de 6.000 unidades tributarias anuales, se encuentren obligados a declarar la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa (art. 34 N° 2);
 - 1.9.- Los contribuyentes, cualquiera sea su calidad jurídica, que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados de transporte terrestre, obligados a declarar la renta efectiva de dicha actividad determinada mediante contabilidad (art. 34 bis N° 1); y
 - 1.10.- Los contribuyentes, que no sean sociedades anónimas y en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena, que no obstante cumplir con los requisitos y condiciones que se exigen para declarar la renta presunta de dicha actividad, optan por declarar la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa (art. 34 bis N° 3, inciso décimo).
- 2.- Procedimiento que deben cumplir estos contribuyentes para realizar sus pagos provisionales mensuales

Estos contribuyentes, conforme a lo dispuesto por la letra a) - del artículo 84 de la ley, están obligados a efectuar mensualmente como pagos provisionales la cantidad que determinen aplicando un determinado porcentaje sobre los ingresos brutos tanto percibidos

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

Si el monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios reajustados es superior al monto del impuesto de primera categoría, determinados éstos elementos en la forma antes indicada, la tasa promedio deberá disminuirse en el porcentaje que resulte de la aplicación de la fórmula precedente.

Por el contrario, si el impuesto de primera categoría es superior al monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios reajustados la tasa promedio deberá aumentarse en el porcentaje que resulte de la aplicación de la fórmula referida.

a.3.- Redondeo de la Tasa Variable de los pagos provisionales mensuales

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

Así por ejemplo, si del cálculo precedente resulta una tasa variable de pagos provisionales mensuales de 3,65%, ésta debe aproximarse a 3,7%, y en el caso que sea de 2,43%, dicha tasa debe redondearse a 2,4%. En todo caso se advierte, que si la alícuota resultante es igual o inferior a 0,04%, esa misma cifra debe considerarse como la tasa variable que debe aplicarse por el ejercicio al cual corresponde su cálculo, sin redondeo alguno.

a.4.- Período por el cual se aplica la tasa variable de pagos provisionales mensuales

Según lo previsto por el inciso cuarto de la letra a) del artículo 84 de la ley, la tasa variable de pagos provisionales mensuales, tendrá una vigencia de 12 meses, y se aplicará desde los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración anual de renta correspondiente al ejercicio comercial inmediatamente anterior al cual corresponde su cálculo y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración anual de renta.

De esta manera, en el caso de ejercicios comerciales cerrados al 31 de diciembre de cada año, que es la norma general que rige actualmente sobre la materia, dicha tasa tendrá una vigencia a partir de los ingresos brutos del mes de abril hasta los ingresos brutos del mes de marzo del año siguiente.

a.5.- Tasa de pagos provisionales mensuales a aplicar cuando la tasa varíe no sea determinable

De conformidad a lo señalado por el inciso quinto de la letra a) del artículo 84 de la ley, en los casos en que la tasa variable de pagos provisionales mensuales no sea determinable, por haber obtenido el contribuyente en el ejercicio comercial anterior una pérdida tributaria -determinada ésta de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la ley y, por consiguiente, por dicho período no se encuentre afecto al impuesto de primera categoría-; por tratarse del primer ejercicio comercial en que el contribuyente inicia sus actividades; o por cualquier otra circunstancia (como podría ser por ejemplo, cuando se trate del primer ejercicio en

como devengados, provenientes de las actividades referidas en el N° 1 precedente. Este porcentaje varía en cada año según sea la relación porcentual que exista entre el monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios actualizados y el monto del impuesto de primera categoría declarados por el ejercicio comercial inmediatamente anterior a aquel en que se determina dicha proporción.

A continuación se analizan los elementos que intervienen en la aplicación de dicho mecanismo de pagos provisionales mensuales.

a) Cálculo general de la tasa variable de los Pagos Provisionales Obligatorios

Para determinar la tasa variable de los pagos provisionales mensuales debe procederse de la siguiente manera:

a.1.- Tasa promedio

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

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

El total obtenido se dividirá por 12 o por el número de meses que comprende el ejercicio, expresando el promedio ponderado requerido, con dos decimales, aproximando el tercer decimal a la centésima superior, cuando sea de 0,005 o más, despreciando las cifras inferiores a cinco milésimas.

a.2.- Aumento o disminución de la tasa promedio determinada

En segundo lugar, la tasa promedio determinada deberá "aumentarse" o "disminuirse" en la relación porcentual que resulte de comparar los siguientes elementos: a) El monto total de los pagos provisionales mensuales obligatorios que el contribuyente debió efectuar por el ejercicio comercial precedente, (incluidos los omitidos de pago o los no efectuados por otras circunstancias), debidamente actualizados de acuerdo a la Variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al de su entero efectivo en arcas fiscales y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio; y b) El monto total del impuesto de primera categoría que debió declararse y pagarse por el mismo período comercial indicado, descontado de éste sólo el crédito por contribuciones de bienes raíces cuando se tenga derecho a dicha deducción y, además, sin agregar al citado tributo el reajuste del artículo 72 de la ley, en la parte que le corresponda.

El porcentaje anterior se puede determinar a través de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{DIFERENCIA ENTRE MONTO TOTAL PPM OBLIGATORIOS REAJUSTADOS Y MONTO TOTAL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA}}{\text{MONTO TOTAL PPM OBLIGATORIOS REAJUSTADOS}} \times 100 = \% \triangle \text{ o } \nabla \text{ TASA PROMEDIO}$$

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

Si el monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios reajustados es superior al monto del impuesto de primera categoría, determinados éstos elementos en la forma antes indicada, la tasa promedio deberá disminuirse en el porcentaje que resulte de la aplicación de la fórmula precedente.

Por el contrario, si el impuesto de primera categoría es superior al monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios reajustados la tasa promedio deberá aumentarse en el porcentaje que resulte de la aplicación de la fórmula referida.

a.3.- Redondeo de la Tasa Variable de los pagos provisionales mensuales

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

Así por ejemplo, si del cálculo precedente resulta una tasa variable de pagos provisionales mensuales de 3,65%, ésta debe aproximarse a 3,7%, y en el caso que sea de 2,43%, dicha tasa debe redondearse a 2,4%. En todo caso se advierte, que si la alícuota resultante es igual o inferior a 0,04%, esa misma cifra debe considerarse como la tasa variable que debe aplicarse por el ejercicio al cual corresponde su cálculo, sin redondeo alguno.

a.4.- Período por el cual se aplica la tasa variable de pagos provisionales mensuales

Según lo previsto por el inciso cuarto de la letra a) del artículo 84 de la ley, la tasa variable de pagos provisionales mensuales, tendrá una vigencia de 12 meses, y se aplicará desde los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración anual de renta correspondiente al ejercicio comercial inmediatamente anterior al cual corresponde su cálculo y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración anual de renta.

De esta manera, en el caso de ejercicios comerciales cerrados al 31 de diciembre de cada año, que es la norma general que rige actualmente sobre la materia, dicha tasa tendrá una vigencia a partir de los ingresos brutos del mes de abril hasta los ingresos brutos del mes de marzo del año siguiente.

a.5.- Tasa de pagos provisionales mensuales a aplicar cuando la tasa varíe no sea determinable

De conformidad a lo señalado por el inciso quinto de la letra a) del artículo 84 de la ley, en los casos en que la tasa variable de pagos provisionales mensuales no sea determinable, por haber obtenido el contribuyente en el ejercicio comercial anterior una pérdida tributaria -determinada ésta de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la ley y, por consiguiente, por dicho período no se encuentre afecto al impuesto de primera categoría-; por tratarse del primer ejercicio comercial en que el contribuyente inicia sus actividades; o por cualquier otra circunstancia (como podría ser por ejemplo, cuando se trate del primer ejercicio en

que el contribuyente quedare afecto al impuesto de primera categoría ya que con anterioridad estaba exento de dicho tributo), la tasa de pagos provisionales mensuales equivaldrá a un 1%.

Por consiguiente, cuando se den las circunstancias anotadas, los referidos contribuyentes por el período de vigencia de la tasa variable de pagos provisionales mensuales (o a partir del mes de inicio de actividades cuando se trate del primer ejercicio), deberá cumplirlos aplicando un 1% sobre los ingresos brutos.

a.6.- Reducción de la tasa de pagos provisionales mensuales cuando en un determinado ejercicio se obtienen ingresos exentos del impuesto de primera categoría

En virtud de lo previsto en el artículo 86 de la Ley de la Renta, - los contribuyentes que durante un ejercicio comercial determinado obtengan ingresos brutos correspondientes a rentas total o parcialmente exentas del impuesto de primera categoría, en circunstancia que en el ejercicio comercial precedente, no hubieren obtenido dicho tipo de ingresos, podrán reducir la tasa variable de pagos provisionales mensuales a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la ley, en la misma proporción que resulte de relacionar los ingresos exentos del citado tributo de categoría con el total de los ingresos brutos obtenidos en cada mes en que ocurre la situación señalada.

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

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

3.- Base Imponible sobre la cual se aplica la tasa variable o fija de pagos provisionales mensuales, según corresponda

a) Para los efectos de calcular el monto de los pagos provisionales mensuales de los contribuyentes de la primera categoría, que determinen su renta efectiva mediante contabilidad, completa o simplificada, se considerará como base imponible, sobre la cual se aplicará la tasa variable o fija de los pagos provisionales mensuales, según corresponda, el monto de los ingresos brutos mensuales tanto percibidos como devengados obtenidos por los citados contribuyentes, provenientes de las actividades a que se refieren los números 1, letra a), inciso décimo de la letra b) e inciso final de la letra d), 3, 4 y 5 del artículo 20; 2 del artículo 34 y 1 del artículo 34 bis, de la Ley de la Renta.

b) Para determinar el monto de los ingresos brutos se estará a las normas del artículo 29 de la ley.

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

Por otra parte señala la citada norma, que en el caso de contribuyentes de la primera categoría que declaren su renta efectiva en dicha categoría mediante contabilidad, deberán considerarse en forma expresa dentro de los ingresos brutos las siguientes partidas: Los reajustes derivados de ciertas inversiones financieras o de ahorro a que se refiere el N° 25 del artículo 17; las rentas de capitales mobiliarios del artículo

20 N° 2, las cuales en el caso de contribuyentes que desarrollen actividades de los N°s. 1, 3, 4 y 5 de dicho artículo, se comprenden como ingresos de esos números, respectivamente, conforme a lo señalado por el inciso final del citado N° 2 del artículo 20; y las diferencias de cambio en favor del contribuyente originadas de créditos.

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

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

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

c) No obstante formar parte de los "ingresos brutos", según lo dispuesto por el artículo 29 de la ley, las partidas que se señalan a continuación, conforme a lo señalado expresamente por el inciso sexto de la letra a) del artículo 84 e inciso final de dicho artículo, no se considerarán dentro de dicho concepto para los fines de la aplicación de los pagos provisionales mensuales: Las cantidades recibidas por ventas que se realicen por cuenta de terceros; en el caso de prestación de servicios, las sumas recibidas de los clientes como reembolso de pagos efectuados por cuenta de éstos, siempre y cuando tales pagos y reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y se registren en la contabilidad debidamente individualizados y no en forma global o estimativa, y, finalmente, los reajustes provenientes de la actualización de los propios pagos provisionales mensuales de acuerdo a las normas de los artículos 95 y 97 de la ley.

d) Finalmente se expresa, que continúan plenamente vigentes todas aquellas instrucciones que el Servicio ha impartido con anterioridad sobre esta materia, que califican o definen a los "ingresos brutos", dentro del contexto del artículo 29 de la ley, en todo aquello que no se contraponga con las actuales disposiciones que regulan la aplicación del sistema de pagos provisionales mensuales mediante una tasa variable.

4.- Mecanismo de suspensión de los pagos provisionales mensuales obligatorios

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 90 de la ley, los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales, conforme a las normas de la letra a) del artículo 84 de la ley, podrán suspender el cumplimiento de éstos, cuando al término del ejercicio inmediatamente anterior o en alguno de los trimestres calendarios del período siguiente, se encuentran en situación de pérdida tributaria.

Tal mecanismo de suspensión opera bajo los siguientes términos:

a) Contribuyentes que pueden acogerse

Conforme al texto de la norma citada, los contribuyentes que pueden suspender sus pagos provisionales mensuales, son aquellos que cumplen tales pagos mediante la aplicación sobre los ingresos brutos de la tasa variable o fija del 1% a que se refieren los incisos primero y quinto de la letra a) del artículo 84 de la ley.

b) Períodos por los cuales opera la suspensión

La suspensión opera sólo respecto de los pagos provisionales mensuales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre calendario

inmediatamente siguiente a aquel en que se determina una pérdida tributaria, situación que se puede dar en los siguientes casos:

b.1.- Si al término del ejercicio (31 de diciembre de cada año) se obtiene una pérdida tributaria, el contribuyente podrá suspender los pagos provisionales mensuales correspondientes a los ingresos brutos de los meses de ENERO, FEBRERO Y MARZO, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de los meses de Febrero, Marzo y Abril, respectivamente.

b.2.- Si la situación de pérdida tributaria se mantiene al término del primer, segundo o tercer trimestre calendario del ejercicio comercial respectivo, o en alguno de ellos en forma independiente (no sucesivos) el contribuyente podrá suspender los pagos provisionales mensuales correspondientes a los ingresos brutos de los meses que se indican:

b.2.1.- ABRIL, MAYO y JUNIO, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de los meses de Mayo, Junio y Julio, respectivamente.

b.2.2.- JULIO, AGOSTO y SEPTIEMBRE, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de Agosto, Septiembre y Octubre, respectivamente; y

b.2.3.- OCTUBRE, NOVIEMBRE y DICIEMBRE, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de Noviembre, diciembre y enero del año siguiente.

Los contribuyentes que han iniciado actividades, durante el mes o meses del primer trimestre calendario en que tal situación ocurra, deberán dar cumplimiento a sus pagos provisionales mensuales con tasa de 1% sobre sus ingresos brutos, ya que según lo expresado anteriormente, la suspensión de los citados pagos sólo opera respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente a aquel en que se determina una pérdida tributaria, según el detalle antes efectuado.

c) Reanudación de los pagos provisionales mensuales

La suspensión de los pagos provisionales mensuales, según lo explicado en el punto precedente, opera solo respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente a aquel en que se produjo la pérdida tributaria. De consiguiente, producida utilidad tributaria, al término de algunos de los trimestres calendarios del ejercicio comercial respectivo (1º, 2º ó 3º), el contribuyente estará obligado a reanudar el cumplimiento de sus pagos provisionales mensuales, respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente.

Para dichos fines, deberá utilizar la tasa de pago provisional que resulte de la mecánica dispuesta por la letra a) del artículo 84 de la ley, determinada en el mes de abril de cada año o la fijá del 1%, cuando la primera alícuota no sea determinable por las circunstancias previstas por el inciso quinto de la norma legal antes mencionada.

d) Forma de acreditar el derecho a suspender los pagos provisionales mensuales

Los contribuyentes que se encuentren en condiciones de suspender sus pagos provisionales mensuales obligatorios, por encontrarse al cierre del ejercicio comercial inmediatamente anterior o al término de algunos de los trimestres calendarios del período comercial siguiente, en una situación de pérdida tributaria, deberán acreditar tal circunstancia

inmediatamente siguiente a aquel en que se determina una pérdida tributaria, situación que se puede dar en los siguientes casos:

b.1.- Si al término del ejercicio (31 de diciembre de cada año) se obtiene una pérdida tributaria, el contribuyente podrá suspender los pagos provisionales mensuales correspondientes a los ingresos brutos de los meses de ENERO, FEBRERO Y MARZO, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de los meses de Febrero, Marzo y Abril, respectivamente.

b.2.- Si la situación de pérdida tributaria se mantiene al término del primer, segundo o tercer trimestre calendario del ejercicio comercial respectivo, o en alguno de ellos en forma independiente (no sucesivos) el contribuyente podrá suspender los pagos provisionales mensuales correspondientes a los ingresos brutos de los meses que se indican:

b.2.1.- ABRIL, MAYO y JUNIO, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de los meses de Mayo, Junio y Julio, respectivamente.

b.2.2.- JULIO, AGOSTO y SEPTIEMBRE, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de Agosto, Septiembre y Octubre, respectivamente; y

b.2.3.- OCTUBRE, NOVIEMBRE y DICIEMBRE, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de Noviembre, diciembre y enero del año siguiente.

Los contribuyentes que han iniciado actividades, durante el mes o meses del primer trimestre calendario en que tal situación ocurra, deberán dar cumplimiento a sus pagos provisionales mensuales con tasa de 1% sobre sus ingresos brutos, ya que según lo expresado anteriormente, la suspensión de los citados pagos sólo opera respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente a aquel en que se determina una pérdida tributaria, según el detalle antes efectuado.

c) Reanudación de los pagos provisionales mensuales

La suspensión de los pagos provisionales mensuales, según lo explicado en el punto precedente, opera solo respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente a aquel en que se produjo la pérdida tributaria. De consiguiente, producida utilidad tributaria, al término de algunos de los trimestres calendarios del ejercicio comercial respectivo (1º, 2º ó 3º), el contribuyente estará obligado a reanudar el cumplimiento de sus pagos provisionales mensuales, respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente.

Para dichos fines, deberá utilizar la tasa de pago provisional que resulte de la mecánica dispuesta por la letra a) del artículo 84 de la ley, determinada en el mes de abril de cada año o la fijá del 1%, cuando la primera alícuota no sea determinable por las circunstancias previstas por el inciso quinto de la norma legal antes mencionada.

d) Forma de acreditar el derecho a suspender los pagos provisionales mensuales

Los contribuyentes que se encuentren en condiciones de suspender sus pagos provisionales mensuales obligatorios, por encontrarse al cierre del ejercicio comercial inmediatamente anterior o al término de algunos de los trimestres calendarios del período comercial siguiente, en una situación de pérdida tributaria, deberán acreditar tal circunstancia

con un Estado de Pérdidas y Ganancias Acumulado hasta el trimestre anterior a partir del cual rige la suspensión de los citados pagos; Estado de Resultado que deberán mantener en su poder y a entera disposición de las Unidades Operativas del Servicio de Impuestos Internos cuando éstas lo requieran.

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

e) Normas para la confección del Estado de Pérdidas y Ganancias

El Balance Anual de ocho columnas y el Estado de Pérdidas y Ganancias Trimestral, deberán confeccionarse de acuerdo con los principios y normas contables generalmente aceptadas.

Ahora bien, el resultado que arrojen dichos Estados deberá ajustarse de acuerdo con las reglas que establece la Ley de la Renta para el cálculo de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, considerando especialmente para tales fines las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores que puedan existir y los ajustes derivados del mecanismo de corrección monetaria contenido en el artículo 41 de la ley. En otras palabras, la "pérdida tributaria" producida al término del ejercicio o al final de un trimestre determinado, que otorga el derecho al contribuyente a la suspensión de sus pagos provisionales mensuales obligatorios por los ingresos brutos del trimestre inmediatamente siguiente, deberá determinarse aplicando al efecto las normas establecidas en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta.

f) Aviso al Servicio de Impuestos Internos de haber suspendido los pagos provisionales mensuales

Los contribuyentes que se acojan a la suspensión de sus pagos provisionales mensuales obligatorios, por encontrarse en la situación prevista por el artículo 90 de la ley, deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos de tal circunstancia, utilizando al efecto el procedimiento establecido en la Resolución Ex. N° 778, de 1982. Al efecto, en la Línea 37 del formulario N° 29, de "Declaración y Pago Simultáneo Mensual", en el Código 30, en cada uno de los meses por los cuales suspenden sus pagos provisionales, deberán anotar el monto de la pérdida tributaria obtenida al término del ejercicio comercial respectivo o al final del trimestre de que se trate, según corresponda, determinada ésta de acuerdo a la mecánica descrita en la letra e) precedente.

g) Sanciones por suspensión indebida de pagos provisionales mensuales

De conformidad a lo dispuesto por el inciso final del artículo 90 de la ley, la confección de un Estado de Pérdidas y Ganancias maliciosamente incompleto o falso que haya servido de base para la suspensión de los pagos provisionales mensuales obligatorios en los términos que establece dicho artículo, hará acreedor al contribuyente a la aplicación del máximo de las sanciones contempladas en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, sin perjuicio del cobro de los reajustes e intereses penales que procedan por los pagos provisionales no efectuados.

con un Estado de Pérdidas y Ganancias Acumulado hasta el trimestre anterior a partir del cual rige la suspensión de los citados pagos; Estado de Resultado que deberán mantener en su poder y a entera disposición de las Unidades Operativas del Servicio de Impuestos Internos cuando éstas lo requieran.

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

e) Normas para la confección del Estado de Pérdidas y Ganancias

El Balance Anual de ocho columnas y el Estado de Pérdidas y Ganancias Trimestral, deberán confeccionarse de acuerdo con los principios y normas contables generalmente aceptadas.

Ahora bien, el resultado que arrojen dichos Estados deberá ajustarse de acuerdo con las reglas que establece la Ley de la Renta para el cálculo de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, considerando especialmente para tales fines las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores que puedan existir y los ajustes derivados del mecanismo de corrección monetaria contenido en el artículo 41 de la ley. En otras palabras, la "pérdida tributaria" producida al término del ejercicio o al final de un trimestre determinado, que otorga el derecho al contribuyente a la suspensión de sus pagos provisionales mensuales obligatorios por los ingresos brutos del trimestre inmediatamente siguiente, deberá determinarse aplicando al efecto las normas establecidas en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta.

f) Aviso al Servicio de Impuestos Internos de haber suspendido los pagos provisionales mensuales

Los contribuyentes que se acojan a la suspensión de sus pagos provisionales mensuales obligatorios, por encontrarse en la situación prevista por el artículo 90 de la ley, deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos de tal circunstancia, utilizando al efecto el procedimiento establecido en la Resolución Ex. N° 778, de 1982. Al efecto, en la Línea 37 del formulario N° 29, de "Declaración y Pago Simultáneo Mensual", en el Código 30, en cada uno de los meses por los cuales suspenden sus pagos provisionales, deberán anotar el monto de la pérdida tributaria obtenida al término del ejercicio comercial respectivo o al final del trimestre de que se trate, según corresponda, determinada ésta de acuerdo a la mecánica descrita en la letra e) precedente.

g) Sanciones por suspensión indebida de pagos provisionales mensuales

De conformidad a lo dispuesto por el inciso final del artículo 90 de la ley, la confección de un Estado de Pérdidas y Ganancias maliciosamente incompleto o falso que haya servido de base para la suspensión de los pagos provisionales mensuales obligatorios en los términos que establece dicho artículo, hará acreedor al contribuyente a la aplicación del máximo de las sanciones contempladas en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, sin perjuicio del cobro de los reajustes e intereses penales que procedan por los pagos provisionales no efectuados.

Ahora bien, la norma antes indicada (N° 4, art. 97 del Código Tributario), en su inciso primero, donde se comprende la infracción precedente establece al respecto que las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o a burlar el impuesto, será sancionado con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

B.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LAS LETRAS d), e) y f) DEL ARTICULO 84 DE LA LEY, QUE ESTABLECEN TASAS FIJAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES DE DETERMINADOS CONTRIBUYENTES

Las letras d), e) y f) del artículo 84 de la Ley de la Renta, que establecen tasas fijas para el cumplimiento de los pagos provisionales mensuales de ciertos contribuyentes, fueron modificadas en el siguiente sentido:

- 1.- La letra d) de dicho artículo fué sustituida con el fin de adecuar su texto a la nueva redacción dada a la letra a) del artículo 84 de la ley, que regula los pagos provisionales mensuales mediante la aplicación de una tasa variable, pero estableciéndose en ella lo mismo que se expresaba con anterioridad en su antiguo texto. En efecto, en la referida letra se establece que los contribuyentes mineros de la Ley de la Renta, que declaren su renta efectiva en la primera categoría mediante contabilidad, cumplirán con los pagos provisionales de acuerdo al mecanismo establecido en la letra a) del artículo 84 de la ley, mientras tanto que, aquellos que declaren la renta presunta de su actividad conforme a las normas del artículo 34 N° 1 de la ley, cumplirán con los pagos provisionales mensuales mediante las retenciones de impuestos que les efectúen los compradores de sus productos mineros conforme a las normas del artículo 74 N° 6 de la Ley de la Renta.
- 2.- Por su parte, en la letra e) del referido artículo, después de la expresión "34", se le agregó el término "bis", con el objeto de armonizar su texto con la actual disposición de la Ley de la Renta, en la que se contiene la tributación de los contribuyentes a que ella se refiere. En efecto, los citados contribuyentes (los que exploten a cualquier título vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros, con excepción de las sociedades anónimas y en comandita por acciones), actualmente se establecen en el N° 2 del artículo 34 bis de la ley, y no en el N° 2 del artículo 34 como ocurría con anterioridad a la modificación que se comenta.
- 3.- Finalmente, la letra f) del mencionado artículo 84, también se sustituye con el propósito de adecuar su texto a la nueva redacción dada a la letra a) del citado artículo 84 y, además, armonizarla con la nueva disposición en la cual se establece actualmente la tributación de los contribuyentes a que ella se refiere. En efecto, la mencionada letra dispone que los contribuyentes indicados en el N° 3 del artículo 34 bis de la ley (los que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena, con excepción de las sociedades anónimas y en comanditas por acciones), que declaren la renta presunta de su actividad por cumplir con los requisitos y condiciones que exige dicho artículo para tales fines, pagarán como pago provisio

nal mensual un 0,2% del valor corriente en plaza de los vehículos. Por su parte, aquellos contribuyentes que de acuerdo a la misma disposición queden obligados u opten por declarar la renta efectiva de dicha actividad, mediante contabilidad, cumplirán con sus pagos provisionales mensuales de acuerdo a la modalidad dispuesta por la letra a) del artículo 84 de la ley.

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

Como se explicó al inicio de estas instrucciones, las modificaciones introducidas a los artículos 84 y siguientes de la Ley de la Renta consistieron, en resumen, en restablecer el mismo mecanismo que los contribuyentes de la primera categoría utilizaban al 31 de diciembre de 1988 para el cumplimiento de sus pagos provisionales mensuales.

Ahora bien, como para la aplicación de dicho mecanismo de pagos provisionales mensuales mediante una tasa variable se requieren ciertos elementos o antecedentes ocurridos en el ejercicio comercial inmediatamente anterior y además, considerando que el impuesto de primera categoría, conforme a lo señalado por el artículo 2° transitorio de la ley N° 18.985, por los períodos comerciales 1991, 1992 y 1993, se declarará con una alícuota de 15%, para luego volver en el año comercial siguiente a su tasa general de 10%, establecida en el artículo 20 de la ley, fue necesario establecer ciertas normas transitorias aplicables en determinados períodos que se contienen en el artículo 8° transitorio de la ley 18.985 antes indicada, y que se pasan a comentar a continuación.

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

- a) En virtud de lo señalado por el artículo 8° transitorio de la Ley N° 18.985, el nuevo sistema de pagos provisionales establecido en la letra a) del artículo 84 de la ley, comentado y analizado, en la letra A) precedente, regirá respecto de los ingresos brutos que se perciban o devenguen, a partir del día primero del mes siguiente a la fecha de publicación en el Diario Oficial de la ley modificatoria precitada, esto es, a partir del 1° de Julio de 1990.
- b) Ahora bien, como la tasa variable que contempla dicho literal no es determinable aún a la fecha de vigencia de dicho mecanismo, para los fines señalados en la letra precedente, se considerará como tasa variable aquella que el contribuyente debió utilizar en el mes de diciembre de 1988 para efectuar los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos de dicho período, incrementada en un 50%. Si el contribuyente por el citado período no hubiera efectuado pagos provisionales, (como es el caso por ejemplo, cuando el contribuyente hubiere iniciado actividades en una fecha posterior al citado mes, incluyendo la situación cuando las actividades se hayan iniciado a partir del mes de Julio de 1990, fecha de vigencia del nuevo sistema de PPM), o por cualquier circunstancia la referida tasa no fuere posible establecerla, se considerará en tales casos que la mencionada alícuota equivale a un 1,5%, sin incremento alguno.
- c) Las tasas así determinadas se aplicarán y mantendrán hasta los ingresos brutos que se perciban o devenguen en el mes anterior a aquel en que debe presentarse la declaración anual de impuesto a la renta correspondiente al Año Tributario 1991.

d) En consecuencia, y de acuerdo a lo antes expuesto, los contribuyentes acogidos al mecanismo de pagos provisionales mensuales establecidos en la letra a) del artículo 84 de la ley, respecto de los ingresos brutos obtenidos durante el período Julio de 1990 a Marzo de 1991, deberán cumplir sus pagos provisionales mensuales aplicando al efecto las tasas establecidas anteriormente. Lo anterior, es sin perjuicio de la suspensión de los mencionados pagos, conforme al mecanismo establecido en el artículo 90 de la ley, si los citados contribuyentes se encuentran en la situación prevista por dicho artículo; suspensión que opera a partir de los ingresos brutos del mes de Julio de 1990, si al 30 de junio de dicho año se acredita la existencia de una pérdida tributaria acumulada a la citada fecha. Para tales efectos, los referidos contribuyentes deben dar cumplimiento a las normas establecidas en el N° 4 de la Letra A) precedente.

2.- Tasa variable de pagos provisionales mensuales a aplicar por el periodo Abril 1991 a Marzo de 1992

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

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

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

El siguiente ejemplo ilustra sobre la materia.

1.- ANTECEDENTES (AÑO TRIBUTARIO 1991)

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

2.- DESARROLLO

2.1.- Impuesto de la Categoría a considerar

Impto. según tasa 10% s/ 50.000.000	\$ 5.000.000.-
<u>Menos:</u> Crédito por contribuciones de Bienes Raíces, reajustadas	\$ (500.000.-)
Impuesto Determinado	\$ 4.500.000.-

2.2.- Cálculo de la Tasa de Pagos Provisionales Mensuales

$$\frac{\text{Impto. 1a. Categoría determinado } \$ 4.500.000 \times 100}{\text{Ingresos brutos anuales } \$ 200.000.000} = 2,25\%$$

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

2.3.- Incremento de la tasa de Pagos Provisionales Mensuales

Tasa determinada	2,25
Incremento : 50%	<u>1,13</u>
	3,38
Tasa definitiva a considerar:	<u><u>3,4%</u></u>

2.4.- Período de aplicación de la tasa

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

- b) Si la referida alícuota no fuera determinable, por no quedar afecto el contribuyente al impuesto de primera categoría en el Año Tributario 1991, o por cualquier otra circunstancia, la tasa a aplicar para el cumplimiento de los pagos provisionales mensuales por el citado período corresponderá a un 1,5%, sin incremento alguno.
- c) Por su parte, respecto de los contribuyentes que de acuerdo con las nuevas normas que regulan actualmente los regímenes de rentas presuntas, deban pasar de dicho sistema al de renta efectiva a contar del 1 de enero de 1991, la tasa de pagos provisionales mensuales que deben utilizar por el período correspondiente a los ingresos brutos de los meses de Enero de 1991 a Marzo de 1992, será de 1%, sin incremento alguno.
- d) El cumplimiento de los pagos provisionales mensuales en los períodos indicados con las alícuotas establecidas anteriormente, es sin perjuicio de la suspensión de tales pagos, de conformidad a las normas del artículo 90 de la ley, si los referidos contribuyentes se encuentran en la circunstancia establecida en dicho artículo.

3.- Reducción de la tasa variable de pagos provisionales mensuales a aplicar por el período Abril de 1994 a Marzo de 1995

Derogado por art. 6º Ley 19247 20. 15/9/93

- a) La tasa variable de pagos provisionales mensuales que corresponda aplicar sobre los ingresos brutos percibidos o devengados por el período Abril de 1994 a Marzo de 1995, determinada ésta de conformidad a la mecánica general establecida por la letra a) del artículo 84 de la ley, se deberá reducir en un 33%, para compatibilizarla con la rebaja de la tasa de primera categoría de 15% a 10% que regirá desde el año comercial 1994.
- b) Por su parte, cuando la mencionada tasa variable de pagos provisionales mensuales no sea determinable por las circunstancias anotadas en el inciso quinto de la letra a) del artículo 84 de la ley, la alícuota a aplicar en el citado período equivaldrá a un 1%, sin rebaja alguna.

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

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

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

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

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

CONTRIBUYENTES	PERIODOS COMERCIALES: 1991, 1992 y 1993			
	Base Imponible	Tasa fija establecida en la ley	Incremento	Tasa fija a aplicar
b.3) Contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena, que declaren la renta presunta de dicha actividad por cumplir con los requisitos y condiciones que se exigen para acogerse a dicho régimen de tributación conforme a las normas del N° 3 del art. 34 bis de la ley (art. 84, letra f)).	Valor corriente en plaza de cada vehículo fijado por el SII al 1 de enero de cada año o el precio según factura cuando se trate de vehículos adquiridos durante el ejercicio	0,2%	50%	0,3%

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

- a) De conformidad a lo dispuesto por el N° 6 del artículo 74 de la ley, las personas que efectúen compras de minerales a contribuyentes mineros que declaren sus impuestos en base a renta presunta, de acuerdo con las normas del artículo 34 N° 1 de la ley, están obligados a efectuar una retención de impuesto sobre el valor neto de venta de los productos.
- b) Dicha retención se efectúa de acuerdo con la escala de tasas establecida en el artículo 23 de la ley, las cuales rigen por el período 1° de marzo hasta el último día del mes de febrero del año siguiente, y son dadas a conocer por el Servicio, con sus respectivas equivalencias, en el mes de marzo de cada año mediante Circular emitida al efecto.
- c) Ahora bien, en virtud de lo dispuesto por el inciso penúltimo del artículo 8° transitorio de la Ley N° 18.985, las referidas personas por los periodos comerciales 1991, 1992 y 1993 (de enero a diciembre de cada año, según la vigencia de tales tasas), efectuarán dicha retención con las tasas señaladas en la letra b) precedente, incrementadas éstas en un 50%.

D.- CONTRIBUYENTES DEL ARTICULO 14 BIS DE LA LEY

- 1.- De conformidad a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 84 de la ley, los contribuyentes que están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales mediante la mecánica establecida en la letra a) de dicho artículo, analizada anteriormente, son los de la primera categoría que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada, cualquiera sean las rentas sobre las que se aplique dicho tributo, al no hacer distinción la citada norma al respecto.
- 2.- Ahora bien, de acuerdo a lo expuesto, los contribuyentes del artículo 14 bis de la ley, se encuentran en la situación antes prevista, y por consiguiente, obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del tributo anual que les afecta por tal concepto, bajo la misma normativa explicada en las letras A) y C), precedentes, con la salvedad, de que tales contribuyentes de acuerdo a la modalidad especial con que cumplen dicho gravamen no los son aplicables en la especie, las situaciones previstas por los artículos 86 y 90 de la ley, analizadas en los puntos a.6) y N° 4 de la Letra A) anterior.

E.- APLICACION DE LA FACULTAD ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 100 DE LA LEY DE LA RENTA

- 1.- El artículo 100 de la Ley de la Renta, faculta al Presidente de la República para reducir los porcentajes establecidos en el artículo 84 de la ley y/o para modificar la base imponible sobre la cual los referidos porcentajes se aplican, cuando la rentabilidad de un sector de la economía o de una actividad económica determinada así lo requiera para mantener una adecuada relación entre el pago provisional y el monto definitivo del impuesto.
- 2.- Dicha facultad, se ejerce previo informe del Servicio de Impuestos Internos, y en virtud de ella, se pueden fijar porcentajes distintos por ramas industriales y sectores comerciales, los cuales empiezan a regir a contar de la fecha que se indique en el respectivo decreto supremo que se dicte al efecto, estableciendo los mencionados porcentajes.
- 3.- A raíz de las profundas modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta (especialmente a nivel del impuesto de primera categoría), por la ley N° 18.775, de 1989, complementada ésta por la Ley N° 18.897, de 1990, la facultad antes comentada quedó sin aplicación, por cuanto el pago provisional se calculaba sobre la misma cantidad retirada o distribuida afecta al impuesto anual de primera categoría, con igual tasa, por lo que no se producían distorsiones entre uno y otro.
- 4.- Ahora bien, de conformidad con las nuevas modificaciones introducidas a la Ley de la Renta, por la Ley N° 18.985, de reciente publicación, el impuesto de primera categoría y el sistema de pagos provisionales mensuales de los contribuyentes anteriormente mencionados, se vuelven aplicar bajo las mismas modalidades existentes al 31 de diciembre de 1988 (sobre las rentas tanto percibidas como devengadas), que permiten que se dé la circunstancia prevista en el artículo 100 de la ley, esto es, que eventualmente no exista una adecuada relación entre los pagos provisionales mensuales y el impuesto definitivo de primera categoría a pagar al término del ejercicio comercial respectivo.

En consecuencia, y de acuerdo a lo antes explicado, a partir de las modificaciones en comento, las normas del artículo 100 de la ley cobran de nuevo aplicación cuando se den las situaciones previstas en dicha norma, al igual que aquellos textos legales dictados en virtud de tal facultad con anterioridad, que regulan el cumplimiento de los pagos provisionales mensuales de ciertos grupos de contribuyentes, entre los cuales se encuentran los siguientes: Dcto. Supremo de Hda. N° 1139/75, modificado por Dcto. Supremo de Hda. N° 1014/85 (Distribuidores al por menor de combustibles líquidos); Dcto. Supremo de Hda. N° 813/87 (Corredores de Bolsa y Agentes de Valores); Dcto. Supremo de Hda. N° 494/75 (Distribuidores de Cigarrillos y afines) y Dcto. Supremo de Hda. N° 1050/75 (Subdistribuidores de Gas Licuado de Petróleo).

Ahora bien, los casos señalados precedentemente también quedan regulados por el artículo 8° transitorio de la ley que se comenta, y por ende, corresponde que dichos contribuyentes efectúen sus pagos provisionales mensuales con la tasa que aplicaban al 31 de Diciembre de 1988 de conformidad a la establecida en los propios textos legales citados, recargada en un 50%, sobre la base que ellos indican. Tratándose de los contribuyentes que iniciaron o inicien actividades a contar del 1 de enero de 1989, la tasa de dichos pagos provisionales, por el primer ejercicio, será de 1,5% de conformidad a lo previsto en la norma citada. No obstante, por disposición del inciso segundo del citado artículo 8° transitorio todos los contribuyentes, incluyendo a los acogidos a los decretos referidos, deberán calcular la tasa de pagos provisionales mensuales considerando la relación porcentual que se determine entre el impuesto de primera categoría del año tributario 1991 y los ingresos brutos de ese período, aplicándola sobre los ingresos brutos percibidos o devengados entre los meses de abril de 1991 y marzo de 1992, con lo cual dichos decretos quedarán sin efecto.

F.- SITUACION DE LAS DEMAS NORMAS TRIBUTARIAS APLICABLES A LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

- 1.- En relación con el sistema de pagos provisionales mensuales aplicable a los contribuyentes de la primera categoría, cabe expresar que las modificaciones introducidas a dicho mecanismo, únicamente dicen relación con las materias tratadas en las letras precedentes, y cuyos alcances o efectos tributarios se precisaron en dichos literales.
- 2.- Por consiguiente, en cuanto a las demás normas que regulan el mencionado mecanismo de pagos provisionales mensuales, como ser, el resto de los contribuyentes obligados a efectuarlos (art. 84, letras b) y c); pagos provisionales voluntarios a efectuar (art. 88); fecha de declaración y entero en arcas fiscales (art. 91); imputación a los impuestos anuales a la renta (art. 93 y 94); reajustabilidad (art. 95); devolución de remanentes (art. 97); carácter que adoptan para los efectos de la declaración, pago y aplicación de sanciones (art. 89), y registro en la contabilidad (art. 99), continúan vigentes, al igual que las instrucciones pertinentes impartidas por el Servicio sobre la materia.
- 3.- No obstante lo anterior, en relación con la imputación de los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio comercial 1990 a los impuestos anuales a la renta a declarar por el Año Tributario 1991, conforme a las normas de los artículos 93 y 94 de la ley, hay que tener presente lo dispuesto en el inciso final del artículo 8° transitorio de la Ley N° 18.985, en el sentido que los contribuyentes que durante los meses anteriores a la vigencia del nuevo sistema de pagos provisionales mensuales establecido por la letra a) del artículo 84 de la ley (esto es, en los meses de Enero a Junio de 1990 o en alguno de ellos), hayan realizado pagos provisionales cumplidos mediante el reconocimiento que hacía la ley sin que éstos se hubieran enterado en arcas fiscales, según se establecía en el inciso final del artículo 20 bis de la ley, derogado por el N° 7 del artículo 1° de la ley modificatoria que se comenta, no podrán ser imputados por los referidos contribuyentes a los impuestos anuales a la renta que les afecten al final del ejercicio comercial respectivo y tampoco solicitar su devolución. Por consiguiente, las instrucciones impartidas sobre la

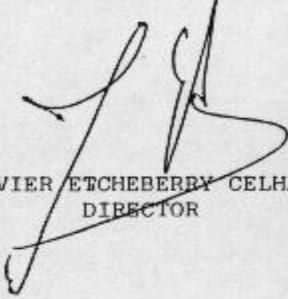
materia y contenidas en las Circulares N°s. 13, de 1989 y 10, de 1990, quedan sin efecto a contar del 1 de Julio de 1990. Lo anteriormente expresado, es sin perjuicio de la recuperación de los pagos provisionales efectuados efectiva y directamente por las empresas fuentes, en los períodos indicados, sobre las rentas retiradas o distribuidas, conforme a las normas de los artículos 93, 94 y 97 de la ley.

G.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES COMENTADAS

1.- De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2° de la Ley N° 18.985, publicada en el Diario Oficial de 28 de Junio de 1990, las modificaciones introducidas a los artículos 84, 86 y 90 de la Ley de la Renta, comentadas y analizadas en las Letras A y B precedentes, rigen a contar del día 1° del mes siguiente al de la publicación en el Diario Oficial de la ley modificatoria mencionada, esto es, a partir del 1 de Julio de 1990. Por consiguiente, los contribuyentes de la primera categoría referidos en las letras a), d), e) y f) del artículo 84 de la ley, respecto de los ingresos brutos percibidos o devengados o de las cantidades que constituyen la base imponible de sus pagos provisionales mensuales obtenidos a contar de dicha fecha, quedan obligados a cumplir tales pagos de acuerdo con las nuevas normas establecidas sobre la materia.

Lo anterior, es sin perjuicio de la vigencia de aquellas normas transitorias contenidas en el artículo 8° transitorio de la ley N° 18.985, las cuales se analizaron en la Letra C) anterior.

Saluda a Ud.,



JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL