

Modificada por Circulares: N° 64, del 13 de julio de 2015; N°1, del 2 de enero de 2015; N° 8, del 7 de febrero de 2014; N° 55, del 14 de octubre de 2005; N° 58, del 30 de agosto de 2001; N° 51, del 21 de agosto de 1997 y N° 44, del 24 de septiembre de 1993.

CIRCULAR N° 16, DEL 01 DE ABRIL DE 1991

MATERIA: PAGOS MENSUALES REFUNDE Y ACTUALIZA INSTRUCCIONES GENERALES...

I.- INTRODUCCION

El artículo 44 de la Ley 17.828, publicada en el Diario Oficial de 8 de Noviembre de 1972, modificó la Ley de la Renta incorporando un sistema de pagos provisionales de los impuestos de declaración anual de Primera y/o Segunda Categoría, con el objeto de facilitar al contribuyente el cumplimiento de dichas obligaciones tributarias mediante un pago mensual, de carácter provisional, a cuenta de los citados tributos, como así también de los impuestos Global Complementario y Adicional, imputándose los remanentes a otros impuestos de declaración anual, o bien, solicitándose su devolución, cuando corresponda.

Es así, como el artículo 84 establece que los contribuyentes obligados a presentar declaraciones anuales de Primera y/o de Segunda Categoría "deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar...". Los artículos 93 y 94, por su parte, señalan que el impuesto provisional pagado por el año calendario o período de balance debe ser imputado para pagar los impuestos a la renta de declaración anual que en orden sucesivo allí se señalan. A su vez, el artículo 95 establece que para realizar dichas imputaciones, los pagos provisionales mensuales (en adelante P.P.M.) se reajustan hasta la fecha del balance o del cierre del ejercicio respectivo, con el desfase que caracteriza el sistema.

El artículo 96, por su parte, impone al contribuyente la obligación de pagar en una sola cuota, al momento de presentar la respectiva declaración anual, la diferencia adeudada, cuando la suma de los impuestos anuales resulte superior al monto de los P.P.M. reajustados, lo cual confirma que estos pagos provisionales se hacen a cuenta de los impuestos a la renta del año tributario respectivo.

De lo expuesto se desprende claramente la intención en orden a que los P.P.M. cubran con la mayor exactitud posible los impuestos anuales a la renta que afecten al contribuyente. Es así como, en la eventualidad en que no obstante lo explicado anteriormente resulten remanentes de P.P.M. en favor del contribuyente, una vez finalizado el proceso de imputación a los impuestos anuales, la ley ha contemplado normas que permitan restituir a éste tales excedentes.

Como desde la dictación de la Ley 17.828, que en 1972 instituyó este sistema, se han producido diversas modificaciones a la legislación sobre esta materia, mediante la presente Circular se pretende refundir y actualizar aquellas instrucciones de carácter permanente que la rigen, incorporando en ella la jurisprudencia relevante que ha emitido esta Dirección Nacional hasta la fecha.

Es necesario tener presente que a raíz de la publicación de la Ley 18.985, de 1990, sobre reforma tributaria, esta Dirección Nacional impartió instrucciones respecto de las modificaciones introducidas a los artículos 84, 86 y 90, de la Ley de la Renta, a través de la Circular Nº 36, de 12 de Julio de 1990 (publicada en el D.O. de 17.7.90), las cuales también se encuentran incorporadas en la presente Circular, pero sólo respecto de aquellas instrucciones que tienen el carácter de permanente en relación con esta materia. En consecuencia, respecto de las normas transitorias para la aplicación de los P.P.M. contenidas en el Art. 8º transitorio de la Ley Nº 18.985, deberá estarse a las instrucciones impartidas en la citada Circular Nº 36, de 1990.

A.- OPERATORIA GENERAL DEL SISTEMA DE P.P.M.

A.- Tasas de los P.P.M. obligatorias.

De acuerdo a lo preceptuado en el Art. 84 de la ley, el porcentaje o tasa que se aplica sobre la base imponible para calcular el monto de los P.P.M. puede ser, según el caso, a base de una tasa fija o una tasa variable. La primera es aquella que no sufre alteración de un ejercicio a otro; en cambio, la segunda, debe recalcularse según los antecedentes que emanen de lo ocurrido en el último ejercicio comercial.

B.- Contribuyentes sometidos a una Tasa Fija

- 1) Personas naturales propietarias de un taller artesanal u obrero.
- 2) Profesionales, sociedades de profesionales y persona que realicen ocupaciones lucrativas clasificadas en el Nº 2 del Art. 42.
- 3) Contribuyentes del Nº 2 del Art. 34 bis, que exploten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros.
- 4) Contribuyentes del Nº 3 del Art. 34 bis, que exploten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de carga ajena y que estén sujetos al régimen de renta presunta.

C.- Contribuyentes sometidos a una Tasa Variable

- 1) Los contribuyentes, cualquiera que sea su organización jurídica, que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, obligados a declarar la renta efectiva de dichos bienes.
- 2) Los propietarios u usufructuarios de bienes raíces agrícolas que no sean sociedades anónimas y que, no obstante cumplir con los requisitos exigidos para declarar la renta presunta de dichos bienes, opten por declarar la renta efectiva de los mismos.
- 3) Los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, que exploten bienes raíces agrícolas en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario y que, no obstante cumplir con los requisitos exigidos para declarar la renta presunta de dichos bienes, opten por declarar la renta efectiva de los mismos.
- 4) Las sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas, obligadas a declarar la renta efectiva de dichos bienes.
- 5) Los contribuyentes, cualquiera que sea su organización jurídica, que desarrollen actividades clasificadas en los Nros. 3, 4 ó 5 del Art. 20 de la Ley de la Renta.

6) Los contribuyentes mineros, con excepción de las sociedades anónimas, en comandita por acciones y de los contribuyentes del Art. 34 Nº 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 mediante contabilidad.

7) Las sociedades anónimas y en comandita por acciones que desarrollen actividades mineras, obligadas a declarar la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.

8) Los contribuyentes mineros, que no sean sociedades anónimas y en comandita por acciones, que se encuentren obligados a declarar la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.

9) Los contribuyentes, cualquiera sea su calidad jurídica, que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados de transporte terrestre de carga ajena, obligados a declarar la renta efectiva de dicha actividad mediante contabilidad. Igualmente las sociedades anónimas y en comandita por acciones que se dediquen al transporte de pasajeros.

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, opten por declarar la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.

11) Las Sociedades de Profesionales que al tenor de lo dispuesto en el inciso tercero del Nº 2, del Art. 42 de la ley, opten por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la Primera Categoría.

III.- P.P.M. DE CONTRIBUYENTES DE LA PRIMERA CATEGORIA

A.- Contribuyentes obligados.

Sin perjuicio de lo expresado en la letra C, del Capítulo anterior, respecto de los contribuyentes de primera categoría sometidos a una tasa variable de P.P.M., también están obligados a efectuar estos pagos, pero con tasa fija, los contribuyentes de esta categoría que la ley da un tratamiento especial para el cumplimiento de esta obligación. Entre éstos se pueden mencionar a los siguientes:

- 1) Propietarios de un taller artesanal u obrero.
- 2) Contribuyentes del Nº 2 del Art. 34 bis, que exploten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros.
- 3) Contribuyentes del Nº 3 del Art. 34 bis, que exploten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de carga ajena y que estén sujetos al régimen de renta presunta.
- 4) Los pequeños mineros de mediana importancia que tributen en base a una presunción de renta, conforme a las disposiciones del Nº 1 del Art. 34, quienes darán cumplimiento al P.P.M. obligatorio con las retenciones a que se refiere el Nº 6 del Art. 74.

B.- Contribuyentes no obligados.

No quedan obligados a efectuar P.P.M. los siguientes contribuyentes de primera categoría:

- 1) Los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas y/o no agrícolas referidos en el Nº 1 del Art. 20, que tributan en base a renta presunta.

2) Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en el Nº 2 del Art. 20, siempre que no desarrollen actividades comerciales, industriales u otras comprendidas en los Nºs. 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, por las cuales deban demostrar sus rentas efectivas mediante un balance general y siempre que la inversión generadora de las rentas de capitales mobiliarios formen parte del patrimonio de la empresa.

3) Los establecimientos particulares de enseñanza, quienes se encuentran liberados de esta obligación en virtud del Art. 21 de la Ley Nº 17.940 (D.O. de 6.6.73).

4) Las cooperativas, de acuerdo a lo dispuesto por el Nº 10 del Art. 17, del decreto ley 824.

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

- El Fisco, las instituciones fiscales y semifiscales, las instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, las instituciones y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades.
- Las instituciones exentas por leyes especiales.
- Las instituciones de ahorro y previsión social que determine el Presidente de la República.
- La Asociación de Boy Scouts de Chile y las instituciones de Socorros Mutuos afiliadas a la Confederación Mutualista de Chile.
- Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República siempre que no persigan fines de lucro y que de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos.
- Los comerciantes ambulantes, siempre que no desarrollen otra actividad gravada en primera categoría.

6) Los contribuyentes que obtengan rentas sujetas a impuestos sustitutivos de los establecidos en la Ley de la Renta, entre los cuales se encuentran:

- Pequeños mineros artesanales (Art. 22, Nº 1)
- Pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública (Art. 22, Nº 2)
- Suplementeros (Art. 22, Nº 3)

7) Empresas mineras no sometidas al sistema general de P.P.M.; las que se encuentran sujetas a un régimen impositivo especial contenido en el Art. 26 del decreto ley Nº 1.350 (D.O. de 28.2.76) y en el Art. 61 de la ley Nº 16.624, modificado por el decreto ley Nº 1.349 (D.O. de 28.2.76), cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el decreto con fuerza de ley Nº 1, de Minería (D.O. 28.04.87), según se verá más adelante.

C.- Determinación de la Tasa Variable de los P.P.M. obligatorios

Los contribuyentes de la primera categoría que conforme a lo dispuesto en la letra a) del Art. 84 están obligados a efectuar P.P.M. a cuenta de sus impuestos anuales, deberán aplicar un determinado porcentaje sobre los ingresos brutos, tanto percibidos como devengados, proveniente de su actividad. Este porcentaje varía en cada año según sea la relación

porcentual que exista entre el monto de los P.P.M. obligatorios actualizados y el monto del impuesto de primera categoría declarado por el ejercicio comercial inmediatamente anterior a aquél en que se determina dicha proporción.

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

1) Cálculo de la tasa promedio

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

Dicho "promedio" se calculará sumando los porcentajes que el contribuyente debió aplicar obligatoriamente a cada uno de los ingresos brutos mensuales del ejercicio precedente, sin importar si se dió o no cumplimiento al citado pago provisional. El total obtenido se dividirá por 12 o por el número de meses que comprenda el ejercicio, expresando el resultado con dos decimales, aproximando el tercer decimal a la centésima superior cuando sea de 0,005 o más y despreciando las cifras inferiores a cinco milésimas.

2) Aumento o disminución de la tasa promedio determinada

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

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

DIFERENCIA ENTRE: TOTAL P.P.M. OBLIGATORIOS REAJUSTADOS Y TOTAL IMPTO. DE PRIMERA CATEG. X 100	% de aumento o disminuy ción de la tasa prome dio
MONTO TOTAL P.P.M. OBLIGATORIOS REAJUSTADOS	

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

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

3) Redondeo de la Tasa Variable de los P.P.M.

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

Así, como por ejemplo, si del cálculo precedente resulta una tasa variable de P.P.M. de 3,65%, ésta debe aproximarse a 3,7% y, en el caso que sea de 2,43%, dicha tasa debe redondearse a 2,4%. Cabe advertir en todo caso, que si la 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.

4) Período por el cual se aplica la tasa variable de P.P.M.

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

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

5) Reducción de la tasa de P.P.M. 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 circunstancias que en el ejercicio comercial precedente no hubieren obtenido dicho tipo de ingresos, podrán reducir la tasa variable de P.P.M. a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la ley, en la misma proporción que resulte de relacionar los ingresos exentos del citado tributo de categoría con el total de los ingresos brutos obtenidos en cada mes en que ocurre la situación señalada.

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

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

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

6) Casos en que los contribuyentes afectos a una tasa variable deben aplicar una tasa fija de P.P.M.

De conformidad con lo establecido en el inciso quinto de la letra a) del Art. 84, en aquellos casos en que la tasa variable de P.P.M. no sea determinable, ya sea porque el contribuyente tuvo una pérdida tributaria

en el ejercicio comercial anterior; por tratarse del primer ejercicio comercial, o por cualquier otra circunstancia, la tasa de los P.P.M. será de un 1% aplicado sobre los ingresos brutos.

D.- Base Imponible de los P.P.M.

La base imponible de los P.P.M. a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la Ley de la Renta, sobre la cual debe aplicarse la tasa variable o fija, según corresponda, está constituida por los ingresos brutos tanto percibidos como devengados obtenidos por los contribuyentes de la primera categoría que determinen su renta efectiva mediante contabilidad, ya sea completa o simplificada.

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

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

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

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

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

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

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

- 1.- Tratándose de ventas de mercaderías, constituye ingreso bruto el precio de venta, menos el IVA que estuviere incluido o recargado separadamente en el precio.
- 2.- Las cantidades que se cobren por concepto de flete y embalaje también forman parte de los ingresos brutos.
- 3.- Los descuentos, rebajas y devoluciones se consideran como un menor ingreso bruto del mes en que ello ocurra.
- 4.- En el caso de prestaciones de servicios, se considera ingreso bruto el valor de la prestación, sin considerar el impuesto a los servicios que se haya recargado en cumplimiento del decreto ley N° 825. El valor de los materiales, repuestos y otros elementos empleados en la prestación, que se cobre además del valor del servicio, también forma parte de los ingresos brutos.

5.- Respecto de las ventas a plazo, ellas forman parte de los ingresos brutos del mes en que se perfecciona el contrato de compraventa, ya que desde ese momento se habrán devengado dichos ingresos.

6.- En cuanto a las operaciones de lato desarrollo, en que el Director Regional haya autorizado la distribución de los ingresos en un período distinto a aquel en que se devengaron, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley de la Renta, dichos ingresos se considerarán como propios del mes o período previsto en la correspondiente autorización.

7.- Los ingresos brutos de las agencias de empresas extranjeras cuyas rentas se determinen en relación a tramos de recorrido dentro del territorio nacional (empresas de transporte terrestre, aéreo o marítimo), están constituidos sólo por aquellos que tengan el carácter de renta de fuente chilena.

8.- En el arrendamiento de vehículos de transporte terrestre de carga o pasajeros, sin chofer, se considera ingreso bruto la cantidad que se perciba o devengue en virtud del respectivo contrato de arrendamiento, ya que éste no se identifica con el "contrato de transporte".

9.- El valor de los envases que se cobren al cliente también forman parte de los ingresos brutos afectos a P.P.M. No obstante, cabe aclarar que tratándose propiamente de garantías para responder de envases entregado en comodato, el valor de dichas garantías no forma parte de los citados ingresos brutos.

10.- Por expresa disposición del inciso final del artículo 29, también constituirán ingresos brutos del período los anticipos de intereses que obtengan los bancos, las empresas financieras y otras similares.

11.- Los intereses, reajustes y diferencias de cambio originados en operaciones de crédito de cualquier clase, deben formar parte de los ingresos brutos mensualmente a medida que se devengan.

12.- Forman parte de los ingresos brutos los recargos o intereses moratorios cobrados por atraso en el pago de bienes, servicios o deudas.

13.- Los suministros de electricidad proporcionados por empresas distribuidoras de electricidad en el último mes del ejercicio comercial, da lugar al devengamiento de una renta que debe ser considerada como ingreso bruto de ese mes, aun cuando su facturación quede diferida a un período posterior.

14.- Las empresas constructoras que ejecutan obras por "administración" deben considerar como ingreso bruto los "honorarios" pactados en el respectivo contrato, a medida que éstos se devenguen.

15.- En las exportaciones la diferencia de cambio que se produzca entre el valor de facturación (reducida a moneda nacional) y la liquidación de las divisas respectivas, constituye un mayor ingreso bruto del mes en que se efectúa la liquidación.

16.- La comisión cobrada por las empresas que efectúen importaciones con cobertura diferida por cuenta de terceros, debe considerarse dentro de los ingresos brutos del período en que ella se devengue.

17.- Se consideran rentas afectas a P.P.M. las indemnizaciones del daño emergente que provenga de bienes incorporados al giro de un negocio o empresa.

18.- Por expresa disposición de la ley, las partidas que se señalan a continuación no se incluyen dentro de los ingresos brutos afectos a P.P.M.:

- 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 que tales pagos y reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y se registren en la contabilidad debidamente individualizados y no en forma global y estimativa.
- Los reajustes provenientes de la actualización de los propios P.P.M., de acuerdo a las normas de los artículos 95 y 97 de la ley.

E.- Suspensión de los P.P.M. obligatorios

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

Tal mecanismo de suspensión opera bajo las siguientes condiciones:

1) Contribuyentes que pueden acogerse

Conforme al texto de la norma citada, los contribuyentes que pueden suspender sus P.P.M. son aquellos que cumplen tales pagos mediante la aplicación sobre los ingresos brutos de la tasa variable o fija del 1% a que se refieren los incisos primero y quinto de la letra a) del artículo 84 de la ley. Sin embargo, los contribuyentes acogidos al régimen especial de tributación del impuesto de primera categoría contenido en el artículo 14 bis, están impedidos de acogerse a la suspensión de P.P.M. que se comenta en este párrafo.

2) Períodos por los cuales opera la suspensión

La suspensión opera sólo respecto de los P.P.M. 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:

a) Si al término del ejercicio (31 de diciembre de cada año) se obtiene una pérdida tributaria, el contribuyente podrá suspender los P.P.M. 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) 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 P.P.M. correspondiente a los ingresos brutos de los meses que se indican:

b.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) Julio, Agosto y Septiembre, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de Agosto, Septiembre y Octubre, respectivamente, y

b.3) Octubre, Noviembre y Diciembre, cuyo plazo de entero en arcas fiscales vence el día 12 de Noviembre, Diciembre y Enero del año siguiente, respectivamente.

Los contribuyentes que han iniciado actividades, durante un mes de algún trimestre calendario, deberán dar cumplimiento a sus P.P.M. con tasa de 1% sobre sus ingresos brutos, hasta el término de alguno de los trimestres calendarios, 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 aquél en que se determina una pérdida tributaria, según el detalle antes efectuado.

3) Reanudación de los P.P.M.

La suspensión de los P.P.M., según lo explicado en el punto precedente, opera sólo respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente a aquél en que se produjo la pérdida tributaria. De consiguiente, producida utilidad tributaria al término del alguno de los trimestres calendarios del ejercicio comercial respectivo (1º, 2º, 3º ó 4º), el contribuyente estará obligado a reanudar el cumplimiento de sus P.P.M. respecto de los ingresos brutos del trimestre calendario inmediatamente siguiente.

Para dichos fines, deberá utilizar la tasa de pago provisional que resultó 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 tasa fija del 1%, cuando la primera alícuota no sea determinable por las circunstancias previstas en el inciso quinto de la norma legal antes mencionada.

4) Forma de acreditar el derecho a suspender los P.P.M.

Los contribuyentes que se encuentren en condiciones de suspender sus P.P.M. obligatorios, por encontrarse al cierre del ejercicio comercial inmediatamente anterior o al término de alguno de los trimestres calendarios del periodo comercial siguiente, en una situación de pérdida tributaria, deberán acreditar tal circunstancia con un Estado de Pérdidas y Ganancias Acumulado hasta el trimestre anterior a partir del cual rige la suspensión de los citados pagos. Dicho Estado de Resultado deberá ser mantenido en poder del contribuyente y a entera disposición del Servicio de Impuestos Internos cuando éste lo requiera.

La situación de pérdida tributaria al término del ejercicio (31 de diciembre de cada año) se acreditará con el balance anual de ocho columnas que los contribuyentes deben confeccionar a dicha fecha, el cual sirve de base para la determinación del resultado tributario del periodo. Por su parte, las circunstancias 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.

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

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

En tal sentido, el resultado que arroje 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 P.P.M. 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.

6) Aviso al Servicio de Impuestos Internos de la suspensión de los P.P.M.

Los contribuyentes que se acojan a la suspensión de sus P.P.M. 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. Nº 778, de 1982. Al efecto, en la Línea 37 del Formulario Nº 29, de "Declaración y Pago Simultáneo Mensual" (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 el Nº 5 precedente.

7) Sanciones por suspensión indebida de los P.P.M.

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 P.P.M. obligatorios en los términos que establece dicho artículo, hará acreedor al contribuyente a la aplicación del máximo de las sanciones contempladas en el Nº 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.

F.- Contribuyentes de la primera categoría que tienen un tratamiento especial frente a la determinación de sus P.P.M.

En los capítulos siguientes se tratarán aquellos casos de contribuyentes que, estando su actividad clasificada en la primera categoría, se rigen por disposiciones especiales en relación con la forma en que deben efectuar la determinación de sus P.P.M.. Entre estos contribuyentes se encuentran los pequeños mineros de mediana importancia, las empresas de la gran minería y sociedades mineras mixtas, los propietarios de talleres artesanales u obreros, los propietarios de vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros o carga, etc..

IV.- P.P.M. DE CONTRIBUYENTES MINEROS

Para los efectos de estas instrucciones, los contribuyentes mineros se pueden clasificar en las siguientes categorías:

A.- Pequeños mineros artesanales.-

1) Definición.-

De acuerdo a la redacción del Nº 1 del artículo 22, se consideran como tales a las personas que trabajen personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propios o ajenas, con o sin la ayuda de su familia y/o con un máximo de cinco dependientes asalariados. Se comprenden también en esta denominación las sociedades legales mineras que no tengan más de seis socios, y las cooperativas mineras, siempre que los socios o cooperados tengan todos el carácter de mineros artesanales de acuerdo al concepto antes descrito.

2) Liberación de efectuar P.P.M.

Estos contribuyentes no se encuentran obligados a efectuar P.P.M., por cuanto el impuesto que les afecta está solucionado mediante las retenciones que les realizan los compradores de minerales, según lo dispuesto en el Nº 6 del artículo 74, de la Ley de la Renta.

Lo anterior, es sin perjuicio del cumplimiento de los P.P.M. respecto de otras actividades que les produzcan rentas gravadas por la Ley sobre Impuesto a la Renta.

B.- Pequeños mineros de mediana importancia.-

1) Definición.-

Se clasifican en este grupo los mineros que no tienen el carácter de "pequeños mineros artesanales" conforme a la definición contenida en el Nº 1 del artículo 22 de la ley, exceptuándose a las sociedades anónimas y en comandita por acciones, a los contribuyentes señalados en el Nº 2 del artículo 34 y a los que explotan plantas de beneficio de minerales en las cuales se traten minerales de terceros en un 50% o más.

2) P.P.M. que les afecta.-

De conformidad a lo establecido en la letra d), del artículo 84, los mineros de mediana importancia a que se refiere el Nº 1 del artículo 34 y que tributan en base a una presunción de renta, dan cumplimiento a sus P.P.M. obligatorios con las retenciones que deben practicarles los compradores de productos mineros de acuerdo a lo preceptuado en el Nº 6 del artículo 74. Sin embargo, si estos contribuyentes optan por tributar a base de renta efectiva, o por cualquier circunstancia se encuentran obligados a ello, deberán dar cumplimiento a sus P.P.M. según el sistema general establecido en la letra a) del artículo 84.

Sin perjuicio de lo anterior, estos contribuyentes pueden efectuar pagos provisionales voluntarios por cualquier cantidad, en cualquier día hábil del mes y de manera permanente o esporádica, todo ello con el objeto de provisionar adecuadamente el monto total de los impuestos anuales a la renta que les afecten (Primera Categoría, Global Complementario o Adicional).

Los excesos de retenciones y/o pagos provisionales que se determinen a favor del contribuyente en la oportunidad de su declaración anual de impuestos a la renta, asumen la calidad de "remanentes" de aquellos a que se refiere el artículo 97º de la Ley de la Renta y, en tal calidad, quedan sujetos a las normas sobre devolución comprendida en dicho precepto.

C.- Mineros de mayor importancia.

1) Definición.-

Quedan incorporados en este grupo todos aquellos mineros y empresas mineras que no estén comprendidos en las clasificaciones de "pequeños mineros artesanales" o de mineros de "mediana importancia", de acuerdo con las definiciones entregadas en los puntos A y B de este Capítulo.

En consecuencia, integran este grupo de contribuyentes:

- a) Las sociedades anónimas;
- b) Las sociedades en comandita por acciones;
- c) Los contribuyentes señalados en el Nº 2 del artículo 34;

d) La explotación de plantas de beneficio en las cuales se traen minerales de terceros en un 50% o más, realizada por mineros o sociedades de cualquier naturaleza, excepto si la citada explotación es realizada por contribuyentes que

reúnan los requisitos para clasificarse como "pequeños mineros artesanales" caso en el cual dicha actividad también queda amparada por el impuesto único que afecta a tales contribuyentes.

2) P.P.M. que les afecta.-

Estos contribuyentes deben dar cumplimiento al sistema de P.P.M. obligatorio de acuerdo a las normas de aplicación general contempladas para los contribuyentes de la Primera Categoría y que se contienen en los artículos 84º, letra a) y siguientes de la Ley de la Renta.

Al igual que cualquier otro contribuyente sometido al sistema de pagos provisionales obligatorios, estos contribuyentes pueden efectuar pagos voluntarios por cualquier cantidad, en cualquier día hábil del mes, ya sea en forma permanente o esporádica.

D.- Gran minería y sociedades mineras mixtas.-

1) Empresas incluidas en esta clasificación y régimen legal que les afecta.-

Las empresas mineras que se detallan a continuación se rigen, para los efectos tributarios, por las normas contenidas en el artículo 26 del decreto ley 1.350 (D.O. de 28.2.76) y en el artículo 61 de la Ley N° 16.624, modificado por el decreto ley 1.349 (D.O. de 28.2.76), cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 1, de Minería (D.O. 29.04.87):

a) Corporación del Cobre de Chile, continuadora legal de las sociedades colectivas del Estado denominadas Cía. de Cobre Chuquibambilla, Cía. de Cobre El Salvador, Cía. Minera Andina, Sociedad Minera El Teniente y Cía. Minera Exótica;

b) Gran minería del cobre, entendiéndose por tal las empresas productoras de cobre que produzcan dentro del país cobre "blister" refinado a fuego o electrolítico, en cualquiera de sus formas, en cantidades no inferiores a 75.000 toneladas métricas anuales, mediante la explotación y beneficio de minerales de producción propia o de sus filiales o asociadas, y

c) Sociedades mineras mixtas, es decir, aquellas sociedades anónimas en que la Corporación Nacional del Cobre de Chile, la Corporación de Fomento de la Producción o la Empresa Nacional de Minería, adquiera o que a la fecha de la escritura de formación o modificación de la sociedad tenga un convenio de adquirir, a lo menos, un 25% del capital social. El objeto principal de estas sociedades debe ser uno o más de los siguientes: la exploración, extracción, explotación, producción, beneficio o comercio de minerales, concentrados, precipitados y barras de cobre o de metales no ferrosos y de los productos y subproductos que se obtengan o provengan de ello.

2) Situación frente a los P.P.M.-

Estas empresas mineras no quedan sometidas al sistema de P.P.M. contemplado en el párrafo 3º del Título V de la Ley de la Renta, como tampoco les es aplicable la norma sobre retención de impuesto contemplada en el N° 6 del artículo 74º de la Ley de la Renta. En otras palabras, los compradores de productos mineros no deben retener cantidad alguna a título de impuesto a la renta a los contribuyentes señalados.

A cambio de las obligaciones tributarias antes indicadas, las referidas empresas dan cumplimiento a la declaración y pago de sus impuestos a la renta en la forma señalada en el artículo 26º del decreto ley 1.350, de 1976, esto es:

a) Deben presentar declaraciones y efectuar pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales, en los meses de Marzo, Junio, Septiembre y Diciembre, por los períodos Enero a Febrero, Marzo a Mayo, Junio a Agosto y Septiembre a Diciembre, respectivamente;

b) Anualmente deben presentar la declaración definitiva de los impuestos a la renta que les afecten, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del respectivo año calendario;

c) Las diferencias a favor del Fisco se pagan dentro del mismo plazo;

d) Las diferencias a favor de la empresa, son abonadas de oficio por el Servicio de Impuestos Internos al más próximo pago provisional o definitivo de impuesto a la renta. A petición de la empresa, tales remanentes pueden abonarse a impuestos o diferencias de impuestos, intereses, multas y recargos determinados en liquidaciones o giros de impuestos de cualquier clase correspondientes a períodos anteriores.

E.- Mediana Minería del Cobre. Sistema opcional para determinar los P.P.M..-

1) Disposición aplicable.-

En el Diario Oficial de fecha 8 de Julio de 1977, fué publicado el Decreto de Hacienda Nº 532, que autoriza un nuevo sistema para calcular los P.P.M. que deben pagar las empresas de la Mediana Minería del Cobre, constituidas como sociedades anónimas o en comandita por acciones, cuando la rentabilidad de dicho sector no permita mantener una adecuada relación entre el pago provisional y el monto definitivo de los impuestos a la renta que les afecten.

El artículo 1º del Decreto que se analiza establece lo siguiente:

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

2) Instrucciones.-

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

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

Esta facultad tiene por objeto evitar que se produzcan remanentes de P.P.M. en el momento de su imputación a los impuestos anuales sobre la renta; por tal motivo, su aplicación debe fundamentarse en expectativas técnicamente razonables acerca de los resultados económicos que la empresa obtenga al término de su ejercicio comercial. De allí entonces, que el Estado de Pérdidas y Ganancias trimestrales que debe presentarse al Servicio, deberá reflejar la real y efectiva situación de la empresa a la fecha de su confección y, además, acompañarse al mismo un detalle de los agregados y deducciones que a dichos resultados corresponda efectuar para precisar la correspondiente renta imponible del impuesto de Primera Categoría establecido en la Ley de la Renta. Por consiguiente, se hace necesario que el referido estado contable considere los resultados que se hayan generado en el o los trimestres anteriores del mismo ejercicio comercial.

3) Vigencia.-

La posibilidad que tienen las empresas mineras referidas para modificar la tasa variable de P.P.M. contenida en el artículo 84, letra a), de la Ley de la Renta, tiene aplicación a partir del 1° de Agosto de 1977 y hasta el mes de marzo de 1991, a menos que se renueve la vigencia de este decreto N° 532, según lo explicado en la letra B, del Capítulo XIV, de esta Circular.

F.- Patentes mineras. Carácter de P.P.M. voluntario.

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 164 de la ley 18.248 (D.O. de 14.10.83) a contar del año en que la pertenencia minera comienza a explotarse por su propietario o por terceros, las cantidades pagadas en el mes de marzo a título de patente minera, tendrán el carácter de pago provisional voluntario de aquellos mencionados en el artículo 88° de la Ley de la Renta, los que debidamente reajustados deberán ser imputados exclusivamente a las siguientes obligaciones tributarias:

a) A las retenciones que afectan a los mineros y empresas mineras según lo dispuesto por el artículo 74°, N° 6 de la Ley de la Renta.

Esta letra a) tiene aplicación respecto de las retenciones que se efectúan a los "pequeños mineros artesanales" y a los de "mediana importancia", por cuanto las personas naturales o jurídicas que compran productos mineros a estos contribuyentes, están obligadas a retener del valor neto de las ventas, un porcentaje que varía según el precio internacional del cobre, aplicándose la misma escala de tasas para estos dos grupos de contribuyentes.

Para los efectos de dar el carácter de pago provisional voluntario a las cantidades pagadas a título de patente minera a que se refiere el artículo 164 de la citada Ley N° 18.248, los compradores de minerales o de productos mineros deberán exigir a quienes soliciten las imputaciones, la exhibición del comprobante original que acredite el pago de la patente minera, siendo obligación del comprador registrar al dorso de dicho comprobante las siguientes anotaciones:

- Fecha de la imputación;
- Monto imputado, debidamente actualizado según lo previsto en el artículo 88° de la Ley de la Renta;

- Saldo o remanente para futuras imputaciones, y
- Pertenencia de la cual provienen los minerales o productos, según declaración escrita del vendedor.

b) A los pagos provisionales obligatorios que deben efectuar las empresas mineras, según lo dispuesto por la letra a) del artículo 84º de la Ley de la Renta.-

c) Al impuesto de Primera Categoría que afecte a la regalía, renta de arrendamiento o prestación de similar naturaleza, percibida por el titular de una pertenencia minera entregada a terceros para su explotación.

2. Las imputaciones mencionadas en las letras a) y b), podrán cumplirse sólo respecto de las retenciones y pagos provisionales obligatorios que afecten a las ventas que se hayan realizado en los doce meses inmediatamente siguientes a aquél en que deba cumplirse el pago de la patente, no procediendo la devolución o imputación de los saldos que no hubieren podido imputarse en dicho plazo y forma.

3. Para los efectos de las imputaciones antes referidas, se presume de derecho que la explotación de la pertenencia se ha iniciado cuando su propietario o terceros, en su caso, vendan minerales o productos mineros provenientes de ella. Bastará que en una sola de las pertenencias de un mismo dueño, comprendidas en una misma acta de mensura, se haya iniciado conforme a lo prescrito anteriormente, para que se presuma de derecho que todas se encuentran en explotación.

4. En el caso de pertenencias mineras de un mismo dueño comprendidas en una misma acta de mensura que abarquen una superficie superior a mil hectáreas, el valor de las patentes mineras que podrá imputarse no podrá exceder del monto que anualmente corresponda a 1.000 hectáreas.

5. Tratándose de empresas mineras constituidas como sociedades anónimas, en comandita por acciones y contribuyentes del artículo 58 N° 1, debe tenerse presente que aquellos desembolsos por concepto de patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto, no se encuentran afectos al impuesto único del artículo 21, de la Ley de la Renta, por así disponerlo expresamente la parte final del inciso primero de dicho artículo.

V.- P.P.M. DE LOS TALLERES ARTESANALES U OBREROS

En virtud de lo estipulado en la letra c) del artículo 84, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las personas naturales propietarias de un taller artesanal u obrero, deberán efectuar mensualmente un pago provisional del 2% sobre el monto de sus ingresos brutos, como mínimo.

Respecto de aquellos talleres que se dediquen en forma preponderante a la fabricación de bienes, este pago provisional será de 1% sobre los ingresos brutos, sin perjuicio de los pagos voluntarios que cada uno quiera hacer, tanto en este caso como en el anterior.

Se entenderá que existe preponderancia de la actividad de fabricación de bienes por sobre la de prestación de servicios de cualquiera índole, cuando el monto de los ingresos brutos en el mes respectivo, originados por la fabricación y venta de dichos bienes, sea superior al de los provenientes de la prestación de servicios. Esta preponderancia se establecerá en cada mes y, por consiguiente, en un mes la fabricación de bienes podrá ser preponderante y en otro mes no, de manera que en un mes se aplicará la tasa del 1% y en otro la del 2%.

VI.- P.P.M. DE LA ACTIVIDAD DEL TRANSPORTE TERRESTRE

1) Tasa, base imponible y contribuyentes obligados

Al tenor de lo dispuesto en las letras e) y f) del artículo 84, de la Ley de la Renta, los contribuyentes que se mencionan a continuación están obligados a efectuar P.P.M. a cuenta del impuesto de primera categoría que les afecta, con tasa fija del 0,2%, calculada sobre el precio corriente en plaza de los vehículos que exploten, según la tabla de valores que publique el Servicio de Impuestos Internos:

a) Contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, y que tributan en base a renta presunta, y

b) 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 y que tributen bajo el régimen de renta presunta.

2) Rebaja de la base imponible de P.P.M. respecto de los automóviles destinados a taxis.

Los contribuyentes que exploten automóviles destinados a taxis o taxis colectivos tienen derecho a rebajar, para los efectos de determinar sus P.P.M., un 30% del valor corriente en plaza fijado por el Servicio.

3) Acumulación de los P.P.M.

De conformidad a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 91, estos contribuyentes están facultados para acumular los P.P.M. obligatorios hasta por 4 meses e ingresarlos en arcas fiscales entre el 1 y el 12 de abril, agosto y diciembre respectivamente. No obstante, si el contribuyente presenta la declaración fuera de los plazos indicados, ésta deberá corresponder a cada uno de los meses, no pudiendo declarar en forma acumulada. En este último caso corresponderá la aplicación de reajustes, multas e intereses respecto de cada período que se declare fuera de plazo, de acuerdo al Código Tributario.

VII.- P.P.M. DE LOS CONTRIBUYENTES DE SEGUNDA CATEGORIA

A.- Contribuyentes afectos.

- 1) Los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales.
- 2) Los auxiliares de la Administración de Justicia respecto de los derechos que conforme a la ley obtienen del público (Notarios, Archiveros Judiciales, Conservadores, etc.).
- 3) Profesionales Contadores, Constructores y Periodistas, con o sin título universitario.
- 4) Personas que desempeñen cualquier otra profesión u ocupación lucrativa.
- 5) Las sociedades de profesionales.

B.- Contribuyentes exceptuados de la obligación de efectuar P.P.M.

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

1) Directores o consejeros de sociedades anónimas por las participaciones o asignaciones obtenidas de la respectiva S.A.;

2) Personas naturales extranjeras, sin domicilio ni residencia en Chile, por las rentas o remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de esas personas, sólo en el caso que éstas hubieran desarrollado en el país actividades científicas, técnicas, culturales o deportivas, por cuanto se encuentran afectos al impuesto Adicional establecido en el inciso segundo del artículo 60, en carácter de impuesto único, y

3) Trabajadores que obtienen rentas gravadas con el impuesto único de Segunda Categoría, respecto de los sueldos, salarios, pensiones, jubilaciones, montepíos, etc.

C.- Tasa y base imponible de los P.P.M.

La tasa, del 10%, se aplicará sobre el monto de los "ingresos brutos" percibidos en cada mes.

Para estos efectos, se considerarán ingresos brutos de los contribuyentes sometidos a este sistema el total de los ingresos provenientes de la respectiva profesión u ocupación lucrativa, correspondiente a cada mes de ejercicio de su actividad, con exclusión de aquellos que hayan sido afectados por la retención del impuesto a que se refiere el Nº 2, del Art. 74, de la ley.

D.- Partidas que no forean parte de la base imponible de P.P.M.

No existe obligación de computar dentro de la base imponible afecta a P.P.M., los siguientes ingresos:

1) Los honorarios que hayan quedado afectados por la retención del impuesto en virtud del artículo 74, Nº 2, de la ley.

2) Las cantidades devengadas por servicios profesionales u ocupaciones lucrativas, cuyo pago o percepción se encuentra pendiente. Sin embargo, ello deberá efectuarse en el momento en que ocurra su percepción.

3) Las cantidades recibidas como reembolsos de gastos por cuenta de terceros, siempre que en la respectiva boleta (cuenta o comprobante), se desglose claramente el monto del honorario y el monto de los gastos por cuenta de terceros. Sin perjuicio de lo anterior, ello deberá acreditarse fehacientemente con las respectivas boletas o facturas de los gastos en que haya incurrido el contribuyente.

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

E.- Base imponible de los P.P.M. que afectan a los Auxiliares de la Administración de Justicia.

Por Decreto de Hacienda Nº 509 (D.O. de 24.8.83), modificado por Decreto Nº 9 (D.O. de 25.1.84), del mismo Ministerio, se fijó la base imponible de los P.P.M. que deben efectuar los Notarios, Conservadores de Bienes Raíces y Archiveros Judiciales. De acuerdo con dichas disposiciones, estos contribuyentes determinarán su base imponible deduciendo, del total de los derechos que obtienen del público, el monto de las remuneraciones brutas que en el mes respectivo deban destinar al pago de su personal (ver Capítulo XIV, letra C, Nº 4).

F.- Casos en que no existe obligación de efectuar P.P.M.

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

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

G.- Determinación de los P.P.M. de las Sociedades de Profesionales que opten por declarar sus rentas según las normas de la Primera Categoría.

Las sociedades de profesionales que al tenor de lo dispuesto en el inciso tercero del N° 2 del artículo 42, de la Ley de la Renta, opten por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, quedan sujetas al sistema de P.P.M. que contempla la letra a) del artículo 84, de la misma ley. En consecuencia, estos contribuyentes determinarán sus P.P.M. a base de una tasa variable aplicada sobre los ingresos brutos a que se refiere el artículo 29 de la Ley de la Renta, entendiéndose por estos últimos aquellos obtenidos en sus respectivas actividades profesionales.

Para tales efectos, deberán ceñirse a las siguientes instrucciones:

1) Cálculo de la tasa de P.P.M. en el primer ejercicio de la opción.

La norma que faculta a estos contribuyentes para que declaren sus ingresos con sujeción a las disposiciones de la primera categoría, en una de sus partes señala que para los efectos de la determinación de los P.P.M. a efectuar conforme a la letra a) del artículo 84, en el primer ejercicio a partir del cual rige la opción antes indicada, se aplicará como tasa variable, por el ejercicio completo, el porcentaje que resulte de la relación entre los ingresos brutos percibidos o devengados en el año comercial anterior y el impuesto de primera categoría, que hubiere correspondido declarar sin considerar el reajuste del artículo 729, pudiéndose dar de abono a los citados pagos provisionales las retenciones o pagos provisionales efectuados en el ejercicio de conformidad con las normas de los artículos 74 N° 2 u 84 letra b), según corresponda; aplicándose en tales casos la modalidad de imputación establecida en el inciso primero del artículo 86 de la ley, en la parte que sea pertinente, atendiendo las características particulares de dichas retenciones o P.P.M. efectuados.

El siguiente ejemplo ilustrará sobre la forma de calcular la tasa de P.P.M. en este caso:

ANTECEDENTES:

- **Período de la opción:** La sociedad de profesionales opta por declarar sus rentas en base a las normas de la primera categoría por el año comercial 1988, presentando al Servicio de Impuestos Internos en el mes de enero de dicho año la solicitud correspondiente.

Información tributaria

- Honorarios brutos percibidos y devengados en el año comercial 1987, sin reajuste.....	\$ 5.000.000.-	=====
- Impuesto de primera categoría que supuestamente le hubiera correspondido declarar a la Sociedad de Profesionales por el año comercial 1987 (Año Tributario 1988), sin considerar el reajuste del Art. 72º; determinado de acuerdo con las normas de dicha categoría, considerándose por consiguiente, entre otras situaciones, los ingresos percibidos y devengados, los gastos pagados o adeudados relacionados con el giro de la actividad profesional y las normas sobre corrección monetaria.....	\$ 150.000.-	=====
- Honorarios brutos del mes de enero de 1988:		
Percibidos.....	\$ 600.000.-	
Devengados.....	\$ 200.000.-	=====
- Retención de impuesto sobre los honorarios percibidos en enero de 1988: 10% s/\$ 600.000.-.	\$ 60.000.-	=====

- Nota: Para los efectos de este ejemplo no se han considerado las modificaciones que, con carácter transitorio, disponen los Arts. 2º y 8º transitorios de la Ley Nº 18.985, de 1990, en relación con la tasa aumentada del impuesto de primera categoría y el recargo de la tasa que afecta a los P.P.M.

DESARROLLO1º Cálculo de la tasa de pago provisional:

$$\frac{\text{Impto. de 1a. Categ. determinado } \$ 150.000.-}{\text{Honorarios brutos percibidos y devengados en el año 1987 } 5.000.000.-} \times 100 = 3\%$$

2º Periodo de aplicación de la tasa:

La tasa de P.P.M. así determinada, deberá ser aplicada por la sociedad de profesionales por el periodo: Enero de 1988 a Marzo de 1989.

3º Pago Provisional mensual a efectuar por el mes de enero de 1988.

Honorarios brutos percibidos y devengados en el mes de Enero de 1988.....	\$ 800.000.-	=====
Monto pago provisional correspondiente al mes de Enero de 1988: 3% s/\$ 800.000.-.....	\$ 24.000.-	
<u>Menos:</u> Retención de impuesto efectuada en Enero de 1988.....	\$ 60.000.-	
Reajuste IPC (estimado) 0,5% 300.-	\$ (60.300.-)	
Remanente de retención a imputar a los pagos provisionales de los periodos siguientes.....	\$ 36.300.-	=====

42 Fecha de declaración: Este pago provisional debió ser declarado por la sociedad de profesionales hasta el día 12.02.88.

2) Imputación de los P.P.M. y retenciones de Segunda Categoría a los P.P.M. de Primera Categoría.

De acuerdo a lo establecido en la disposición en análisis, los P.P.M. obligatorios y retenciones efectuadas bajo las normas de la segunda categoría tendrán el mismo tratamiento aplicable a los pagos provisionales voluntarios. Es decir, en esta situación los primeros pueden darse de abono a los pagos provisionales que la nueva norma obliga a determinar desde el inicio del ejercicio (enero), considerando la fecha de su pago o retención. Por tal motivo, si un contribuyente opta por el cambio de categoría en el mes de marzo, debe tener presente las siguientes circunstancias:

a) Las sumas retenidas en el mes de enero, deberán darse de abono al nuevo P.P.M. que debe determinarse sobre los ingresos brutos percibidos o devengados en ese mes. La cantidad retenida se dará de abono reajustada, de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. entre el último día del mes anterior al de la retención (diciembre) y el último día del mes de la imputación (enero). De esta imputación puede producirse una diferencia a favor del contribuyente o del Fisco.

b) Las sumas retenidas en el mes de febrero y/o los P.P.M. obligatorios enterados en arcas fiscales en ese mes para los efectos de la segunda categoría, más el remanente a favor del contribuyente que hubiere resultado en el mes anterior, reajustados según el porcentaje de variación del I.P.C. del mes de febrero, se darán de abono al nuevo P.P.M. obligatorio que corresponda a este mes (febrero). También de esta imputación puede producirse una diferencia a favor del contribuyente o del Fisco.

c) Igual procedimiento deberá utilizarse respecto de las cantidades retenidas en el mes de marzo y de las que provengan del remanente del mes anterior a favor del contribuyente (éste se seguirá recuperando en los meses siguientes si aún subsistiere un remanente), reajustadas según el porcentaje de variación del I.P.C. del mes de marzo.

d) Si de las imputaciones referidas en las letras anteriores resultare una diferencia a favor del Fisco, ésta deberá incluirse en la primera declaración del P.P.M. obligatorio que deba hacerse desde el mes en que se optó por la incorporación a las normas de la primera categoría (máximo el mes de marzo a declararse hasta el día 12 de abril), sin intereses ni reajuste, por cuanto los plazos legales normales de pago del tributo que se origina de la nueva disposición, no le eran aplicables al contribuyente mientras no estuviere acogido a ella.

e) En consecuencia, en la declaración anual del impuesto de primera categoría que deba efectuarse, sólo deben considerarse los montos determinados de conformidad a la nueva tasa y en el mes en que habría correspondido pagar dichas cantidades, salvo cuando se trate de diferencias a favor del Fisco, las que sólo deben incluirse en el mes de su pago, adicionándolas al nuevo impuesto provisional de ese mes.

3) Cálculo de la tasa de P.P.M. en los periodos siguientes al de la opción.

Las sociedades de profesionales que hubieren optado por declarar sus rentas de acuerdo a las normas de la primera categoría, a partir del segundo año de vigencia de la opción antes señalada comenzarán a efectuar sus P.P.M. de conformidad al procedimiento general establecido en la letra a) del artículo 84 de la ley, vale decir, mediante la aplicación de una tasa variable determinada en el mes de abril de cada año y en relación con los porcentajes, impuesto de primera categoría y pagos provisionales aplicados o efectuados en el ejercicio inmediatamente anterior.

VIII.- DE LOS PAGOS PROVISIONALES VOLUNTARIOS

1.- Características

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

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

2.- Contribuyentes que pueden efectuar pagos provisionales voluntarios.

- a) Los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema de P.P.M. en virtud de lo dispuesto por el artículo 84.
- b) Los contribuyentes no sometidos a tales normas o exceptuados de tal obligación, como ocurre por ejemplo con los establecimientos particulares de enseñanza, los consejeros o directores de sociedades anónimas, los trabajadores que tributan con el impuesto único de Segunda Categoría cuando obtengan rentas de más de un empleador, habilitado o pagador simultáneamente, etc.

3.- Imputación a los P.P.M. obligatorios.

- a) De conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 88, el contribuyente podrá imputar los pagos provisionales voluntarios al cumplimiento de los pagos provisionales obligatorios posteriores del mismo ejercicio en que se hayan efectuado los voluntarios.

El contribuyente deberá ejercer directamente esta facultad al momento de efectuar el ingreso en arcas fiscales del P.P.M. obligatorio, dejando constancia en el formulario de declaración mensual respectivo del pago provisional voluntario, debidamente reajustado, que imputa al P.P.M. obligatorio.

- b) A este respecto debe precisarse que cuando el artículo 88 de la Ley de la Renta establece que los pagos provisionales voluntarios podrán imputarse a los posteriores pagos provisionales obligatorios, se está refiriendo indudablemente a aquel tributo que se devenga en el periodo siguiente y cuyo pago vence el día 12 del mes subsiguiente. En otros términos, la imputación de dichos pagos voluntarios deberá efectuarse con un desfase, a lo menos, de dos meses respecto de aquel mes en que ellos se efectuaron. Así por ejemplo, un pago provisional voluntario enterado en Abril podrá imputarse al pago obligatorio del mes de Mayo, cuyo vencimiento legal de pago es el 12 de Junio, o bien, uno siguiente.

- c) Para los efectos de proceder a calcular el reajuste a que se refiere el inciso primero del citado artículo 88, es necesario aclarar que se entenderá por mes de imputación aquel en que vence legalmente el provisional obligatorio a cumplirse con la imputación en referencia.

En efecto, los pagos provisionales voluntarios que se imputen al cumplimiento de los obligatorios, se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. entre el último día del mes anterior a la fecha de ingreso en arcas fiscales de cada pago provisional voluntario y el último día del mes anterior a aquél en que venza legalmente el pago provisional obligatorio a cumplirse con la imputación en referencia.

Si el contribuyente utiliza parcialmente el pago provisional voluntario, el saldo que mantenga a su favor tendrá la calidad de P.P.M. voluntario del mes en que se impute y dicho saldo quedará sujeto a la norma de reajuste que establece el artículo 959. Así, por ejemplo, si un P.P.M. voluntario efectuado en enero de 1989 es imputado parcialmente a un P.P.M. obligatorio del mes de mayo de 1989 (ingresos brutos de Abril de 1989), el saldo constituirá un P.P.M. voluntario del mes de mayo de 1989 y, por consiguiente, sujeto a las normas de reajustes posteriores.

El siguiente ejemplo ilustrará sobre la materia:

Antecedentes:

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

Solución:

P.P.M. voluntarios de Febrero de 1990.....	\$ 40.000.-
Más: Reajuste antes de su imputación al P.P.M. obligatorio de Mayo: Período a medir: 1.2.90 al 30.4.90 Indíces a considerar: Enero 1990 (119,38) y Abril 1990 (124,80) Porcentaje de reajuste: 4,54%.....	\$ 1.816.-
P.P.M. voluntario reajustado.....	\$ 41.816.-
Imputación al P.P.M. obligatorio de Mayo de 1990.....	\$ 30.000.-
Remanente a considerar como P.P.M. voluntario de Mayo de 1990.....	\$ 11.816.-
Más: Reajuste del saldo antes de su imputación al P.P.M. obligatorio de Junio: Período a medir: 1.05.90 al 31.05.90 considerando el desfase de un mes: Indíces a considerar: Abril 1990 (124,80) y Mayo 1990 (126,70) Porcentaje de reajuste: 1,52%.....	\$ 180.-
Saldo de P.P.M. voluntario reajustado.....	\$ 11.996.-
P.P.M. obligatorio del mes de Junio de 1990	\$ 20.000.-
Diferencia que debe ser pagada en Tesorería	\$ 8.004.-
	=====

d) Si el contribuyente no hace efectiva la imputación del P.P.M. voluntario dentro del plazo legal para pagar el P.P.M. al cual se abona, el reajuste se calculará siempre hasta el último día del mes anterior a aquél en que venció legalmente el pago provisional obligatorio a cumplirse con la imputación en referencia. Sin embargo, procederá el cobro de la multa por retardo en la presentación de la declaración, conforme al N° 2 del Art. 97º del Código Tributario.

En todo caso, no se considerarán los recargos establecidos en el artículo 53º del Código Tributario, ya que el contribuyente y el fisco son deudores uno del otro, operando, entonces, el modo de extinguir obligaciones recíprocas denominado "compensación" y al cual se refieren los artículos 1.655 y siguientes del Código Civil. De lo anterior se desprende que NO ha existido "mora" por parte del contribuyente respecto de los pagos provisionales obligatorios que quedan cubiertos por los voluntarios mediante la compensación y, por lo tanto, no procede el cobro de reajustes, intereses, sanciones y multas por pago fuera de plazo, por la parte de los P.P.M. obligatorios que se cumplan con la imputación en referencia.

e) El total de P.P.M. obligatorios o la parte de él cumplida mediante la imputación de los pagos provisionales voluntarios, para los efectos de su imputación a los impuestos anuales a la renta, se reajustará de la misma forma que los P.P.M. obligatorios ingresados efectivamente en arcas fiscales, esto es, mediante la variación del I.P.C. ocurrida entre el último día del mes anterior a la fecha de vencimiento del pago provisional obligatorio y el último día del mes anterior a la fecha del balance respectivo (inciso primero del artículo 95, de la Ley de la Renta).

IX.- CARACTER DE P.P.M. QUE OTORGAN OTROS TEXTOS LEGALES, DISTINTOS DE LA LEY DE LA RENTA.

A.- Crédito especial de empresas constructoras (Art. 21, decreto ley 910).

El artículo 21 del decreto ley 910, sustituido por el artículo 5º de la Ley 18.630, establece que las empresas constructoras tendrán derecho a deducir -a título de "crédito especial"- una cantidad equivalente al 0,65 del débito fiscal del IVA que determinen en la venta o promesa de venta de inmuebles para habitación por ellas construidos y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles.

El citado crédito especial deberá deducirse de los P.P.M. obligatorios que afecten a las empresas constructoras en el mismo periodo tributario, o bien, si la empresa no estuviere obligada a efectuar estos P.P.M. o quedare un remanente por ser éstos de un monto inferior al del crédito especial, dicho total o saldo podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo.

Si una vez efectuadas las imputaciones anteriores quedare un remanente, éste podrá imputarse a los mismos impuestos del mes siguiente y así en forma sucesiva, si aún quedare remanente. Los remanentes a imputar en los meses siguientes deberán reajustarse en la forma prescrita en el artículo 27 del decreto ley 825.

Si después de efectuada la declaración por el impuesto del mes de diciembre de cada año aún subsistiere un remanente por concepto de dicho crédito especial, éste tendrá el carácter de Pago Provisional Voluntario de aquel referido en el artículo 88 de la Ley de la Renta, el cual no podrá imputarse en las declaraciones mensuales del año siguiente, sino que se deberá requerir su imputación o devolución en la declaración de impuesto a la renta (Formulario 22). En el caso de término de giro, el remanente también tendrá el carácter de pago provisional voluntario. (Mayores instrucciones en Circular N° 26, de 1987).

B.- Patentes Mineras (Art. 164, Ley 18.248).

Respecto del carácter de pago provisional voluntario que el artículo 164 de la Ley 18.248, le otorga a las cantidades pagadas a título de patente minera, remítase a las instrucciones impartidas en el Capítulo IV, letra F, de la presente Circular.

C.- Cotizaciones Adicionales para Salud (Art. 8, Ley 18.566).

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 8º, de la ley Nº 18.566, los empleadores del sector privado (incluidas las Universidades e Institutos Profesionales señalados en el artículo 9º de la Ley 18.681), que de su cargo efectúen una cotización adicional para salud en favor de sus trabajadores, en los términos indicados en los incisos primero y segundo del citado artículo 8, tendrán derecho a imputar dichas sumas a las siguientes obligaciones tributarias:

1) Pagos provisionales mensuales obligatorios a que se refiere el artículo 84 de la Ley de la Renta, correspondiente al período por el cual se efectúa la cotización adicional.

2) Impuestos de retención o recargo que deban pagarse en la misma fecha, correspondiente al período indicado en el número 1) precedente. Entre estos impuestos pueden señalarse, a vía de ejemplo, los del decreto ley 825, sobre impuesto a las Ventas y Servicios; retenciones de impuesto a que se refieren los artículos 73 y 74 de la Ley de la Renta, etc..

3) Si luego de las imputaciones antedichas aún quedare un remanente, podrá ser imputado a los mismos tributos antes mencionados que deben declararse en los meses siguientes, debidamente reajustados.

Para los efectos de efectuar las declaraciones señaladas en los números 1), 2) y 3), deberá utilizarse el Formulario Nº 29 de "Declaración y Pago Simultáneo Mensual".

4) El saldo o el total de las cotizaciones adicionales que no hayan podido imputarse mensualmente en la forma señalada, y que quedaren pendientes al mes de diciembre de cada año, tendrá el carácter de pago provisional voluntario de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la Ley de la Renta y podrá ser imputado a los impuestos anuales a la renta que corresponda.

5) Si por cualquier causa el contribuyente no queda afecto a pagar impuesto a la renta, tendrá derecho a solicitar la devolución de dichas cotizaciones, o del remanente en su caso, a través de la presentación del Formulario Nº 22 sobre declaración de "Impuestos Anuales a la Renta", dentro del mes de abril de cada año.

D.- Impuesto Adicional pagado por exportadores. (Art. 13 ley 18.768).

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13 de la ley 18.768, el impuesto adicional establecido en los artículos 59 y 60 de la Ley de la Renta que paguen los exportadores en general y contribuyentes acogidos al artículo 62 del Decreto Supremo Nº 348, de 1975, con motivo de asesorías técnicas que se integren al costo de un bien o servicio que se exporte, tendrá el carácter de P.P.M. obligatorio, y en virtud de tal calidad podrá ser recuperado de acuerdo al mecanismo dispuesto por los artículos 73 y siguientes de la Ley del ramo. (Mayores instrucciones sobre la materia en Circular Nº 7, de 1989).

X.- ENTERO DE LOS P.P.M. EN ARCAS FISCALES.

Para los efectos de la declaración y pago de los P.P.M. deben tenerse presente las siguientes instrucciones:

A.- Plazo general para declarar y pagar los P.P.M.

Conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 91 de la Ley de la Renta, los P.P.M. obligatorios se deberán declarar y pagar hasta el día 12 del mes siguiente al de la obtención de los ingresos brutos, sobre los cuales debe cumplirse con la obligación. Los P.P.M. voluntarios, en cambio, podrán efectuarse en cualquier día hábil del mes, según lo preceptúa el inciso final del citado artículo 91.

Si el día 12 corresponde a un día sábado o festivo, el plazo se debe entender prolongado hasta el día hábil siguiente.

B.- Plazos especiales para declarar y pagar el P.P.M.

Los contribuyentes que se enuncian a continuación, se encuentran sujetos a plazos especiales para dar cumplimiento a sus P.P.M.:

1) Transportistas.

Los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones que exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros (Art. 34 bis, Nº 2), y los que exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena y que tributen en base a renta presunta (Art. 34 bis, Nº 3), pueden acumular los P.P.M. a que se refieren las letras e) y f) del artículo 84 hasta por 4 meses. En este caso presentarán la declaración y pagarán el tributo entre el día 1º y el 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente. No obstante si el contribuyente presenta la declaración fuera del plazo indicado, ésta debe corresponder a cada uno de los meses, no pudiendo declarar en forma acumulada.

2) Agricultores domiciliados en las comunas de la XI Región que se indican.

El Decreto Supremo Nº 543 (D.O. de 30.7.76), modificado por el Decreto Nº 819 (D.O. de 25.11.87), en su artículo 1º establece que los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas en las comunas de Cisnes, Guaitecas, O'Higgins, Tortel, Lago Verde y Río Ibañez, pertenecientes a la Undécima Región de Aysén, deberán declarar y pagar los P.P.M. en la oportunidad que se indica a continuación:

a) P.P.M. que según las disposiciones legales deban declararse y pagarse en los meses de diciembre, enero, febrero y marzo: en el mes de marzo de cada año, y

b) P.P.M. que según las disposiciones legales deban declararse y pagarse en los meses de abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre: en el mes de noviembre de cada año.

Se hace presente que esta disposición alcanza únicamente a los contribuyentes que, estando domiciliados en las comunas indicadas, desarrollen actividades agrícolas.

Los pagos que se acumulan para ser ingresados en arcas fiscales en las épocas ya indicadas no generarán la aplicación de reajustes, multas e intereses penales que contempla el Código Tributario para el caso de mora en el pago de impuestos, siempre que su cumplimiento se formalice en las fechas señaladas.

Para los fines de su imputación a los impuestos anuales a la renta, los P.P.M. obligatorios y/o voluntarios se reajustarán considerando la fecha de su ingreso efectivo en arcas fiscales, esto es, marzo o noviembre, según el caso.

3) Empresas de la Gran Minería y Sociedades Mineras Mixtas.

Las empresas indicadas, regidas por las normas contenidas en el artículo 26 del decreto ley 1.350 (D.O. de 28.2.76) y en el artículo 61 de la Ley N° 16.624, modificado por el decreto ley 1.349 (D.O. de 28.2.76), según texto refundido, coordinado y sistematizado fijado por decreto con fuerza de ley N° 1, de Minería (D.O. 26.04.87), deberán declarar y pagar sus P.P.M. en los siguientes plazos:

- a) En el mes de marzo, por el período enero y febrero.
- b) En el mes de junio, por el período marzo a mayo.
- c) En el mes de septiembre, por el período junio a agosto.
- d) En el mes de diciembre, por el período septiembre a diciembre.

C.- Lugar en que debe presentarse la declaración de P.P.M.

De acuerdo a lo dispuesto en el Decreto Supremo de Hacienda N° 668 (D.O. de 1.10.81), modificado por el D.S. de Hacienda N° 1.227 (D.O. de 14.03.91), la declaración y pago de los P.P.M., sean obligatorios o voluntarios y sean declarados y pagados dentro o fuera del plazo legal o reglamentario, deberá efectuarse en el Banco del Estado de Chile, Bancos Comerciales e instituciones financieras autorizadas para ello.

D.- Formulario para declarar los P.P.M.

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

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

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

XI.- IMPUTACION Y REAJUSTABILIDAD DE LOS P.P.M.

A.- P.P.M. susceptibles de ser imputados a los impuestos anuales

Los contribuyentes podrán imputar a sus impuestos anuales a la renta los P.P.M. que a continuación se señalan:

1) Provisionales obligatorios correspondientes a los ingresos brutos de los meses de Enero a Diciembre de cada año, aún cuando su pago se hubiere efectuado fuera de los plazos legales, pero, en todo caso, a más tardar el 31 de Diciembre. El pago provisional correspondiente a los ingresos brutos del mes de Diciembre puede imputarse a los impuestos anuales siempre y cuando se ingrese en arcas fiscales dentro del plazo legal, esto es, a más tardar el 12 de Enero.

2) Provisionales voluntarios efectivamente pagados entre el 1° de Enero y el 31 de Diciembre del año a que se refiere el impuesto.

Los pagos provisionales voluntarios que se ingresen en arcas fiscales con posterioridad a dichas fechas sólo podrán imputarse a los impuestos anuales del año tributario siguiente a aquel en que se efectuó su entero.

3) El impuesto retenido (que tiene el carácter de pago provisional) por las personas que pagan los honorarios o remuneraciones, correspondiente a los ingresos brutos del año a que se refiere el impuesto.

4) Los pagos o remanentes de créditos que otras leyes, distintas de la Ley de la Renta, le otorgan el carácter de pago provisional, siempre que respecto de ellos se cumplan con los requisitos y condiciones que en cada caso se señala. Entre estos pagos o remanentes de créditos que adquieren el carácter de P.P.M. se pueden mencionar, a vía de ejemplo, el remanente del crédito especial de empresas constructoras, después de efectuada la declaración de impuesto del mes de Diciembre (Art. 21, D.L. 910); las cotizaciones adicionales para salud que no hayan podido imputarse mensualmente a los P.P.M. obligatorios o impuestos de retención o recargo y que quedaren pendientes al mes de Diciembre de cada año (Art. 8, Ley 18.566), y el impuesto adicional pagado por asesorías técnicas en el caso de contribuyentes exportadores (Art. 13, Ley 18.768).

B.- Impuestos anuales a los cuales deben imputarse los P.P.M.

Los P.P.M. pagados por el año calendario o periodo de balance en las condiciones reseñadas anteriormente, se imputarán en orden sucesivo para pagar las siguientes obligaciones tributarias:

1º Impuesto a la renta de Categoría, que debe declararse en el mes de Abril por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha, señalada por la Ley de la Renta.

2º Impuesto Global Complementario o Adicional que deben declarar los contribuyentes individuales, por las rentas del año calendario anterior, y

3º Otros impuestos de declaración anual (como por ejemplo, el impuesto Unico del Art. 21, que afecta a las S.A., en C.P.A. y contribuyentes del Art. 58 Nº 1 de la ley).

Tratándose del P.P.M. pagado por sociedades de personas, éste deberá ser imputado en orden sucesivo a las siguientes obligaciones tributarias:

1º Impuesto a la renta de Categoría, que debe declararse en el mes de Abril por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha, señalada por la Ley de la Renta;

2º Impuesto Global Complementario o Adicional que deban declarar los socios de sociedades de personas. En este caso, aquella parte de los P.P.M. que se imputen por los socios se considerará para todos los efectos de la Ley de la Renta, como un retiro efectuado por éstos en el mes en que se realice la imputación, y

3º Otros impuestos de declaración anual.

C.- Reajustabilidad de los P.P.M.

Para los fines de efectuar las imputaciones anteriormente comentadas, los P.P.M. enterados en arcas fiscales en moneda nacional se reajustarán previamente de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el I.P.C. entre el último día de mes anterior a la fecha

de ingreso en arcas fiscales y el último día del mes anterior a la fecha del balance o cierre del ejercicio respectivo. No procede considerar, para estos efectos, el reajuste moratorio establecido en el Art. 53º del Código Tributario.

D.- Imputación de los P.P.M. obligatorios efectuados fuera del plazo legal.

a) Los pagos provisionales obligatorios que se efectúen después del vencimiento de su plazo legal se podrán imputar a los impuestos de declaración anual del respectivo ejercicio comercial siempre y cuando ellos se ingresen efectivamente a más tardar el día 31 de diciembre.

b) Sin embargo, en el caso de los P.P.M. obligatorios calculados a base de los ingresos brutos del mes de diciembre, ellos sólo podrán imputarse a los impuestos de declaración anual correspondientes al mismo ejercicio comercial de dichos ingresos cuando se hayan ingresado efectivamente dentro del plazo legal, es decir, a más tardar el día 12 de enero.

c) Finalmente, se hace presente que los P.P.M. obligatorios que no puedan imputarse a los impuestos de declaración anual por haberse enterado fuera de los plazos indicados en las letras a) y b) precedentes, sólo podrán imputarse a los impuestos anuales del año tributario siguiente a aquel en que se ingresaron en arcas fiscales, en cuyo caso, se considerarán en calidad de pagos provisionales voluntarios.

El cumplimiento fuera de plazo de los P.P.M. obligatorios aludidos anteriormente, hará incurrir al contribuyente en intereses penales y otras sanciones que se aplicarán desde la fecha en que se incurrió en la mora hasta la fecha en que efectivamente se ingrese el tributo en arcas fiscales o cuando el contribuyente cancele la totalidad del impuesto a la renta correspondiente al mismo ejercicio comercial, con motivo de la declaración anual del impuesto definitivo y de su ajuste con los P.P.M. que se hubieren efectuado parcialmente, sin tomar en cuenta los que se dejaron de pagar oportunamente. La forma de calcular los intereses y multas por incumplimiento de los P.P.M. se contiene en el Capítulo XV de la presente Circular.

d) La norma explicada en las letras anteriores obedece a la necesidad de que el monto de los P.P.M. obligatorios que se imputen a los impuestos de declaración anual digan relación con la totalidad de los ingresos brutos obtenidos en el mismo año comercial en que se generó la renta imponible afecta a los citados tributos de declaración anual.

Sin embargo, para los fines de su imputación a los impuestos anuales, los P.P.M., que por haber sido efectuadas fuera del plazo legal hayan sido objeto del reajuste que ordena el Art. 53º del Código Tributario y de las sanciones establecidas en el artículo 97º N° IIº, del mismo texto legal, deberán computarse por su monto neto, es decir, sin considerar el reajuste y las sanciones referidas por la morosidad en que se incurrió.

E.- Imputación de los P.P.M. en caso de término de giro.

Los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta, en concordancia con el inciso cuarto del artículo 97 de la citada ley, son imperativos al establecer normas de imputación de los P.P.M. por lo que no corresponde aplicar procedimientos distintos a los allí señalados.

En consecuencia, los remanentes del P.P.M. que se produzcan con ocasión de término de giro, luego de haberse efectuado las imputaciones a que se refieren los citados artículos 93 y 94, según corresponda, deberán ser devueltos al contribuyente en los términos establecidos en el inciso cuarto del artículo 97 de la Ley de la Renta, no siendo procedente, por tanto, su imputación a otro tipo de impuestos que no sean los indicados en las normas señaladas.

F.- Imputación de los P.P.M. efectuados por el fallido, antes de su declaración de quiebra.

Es procedente que los P.P.M. que haya efectuado el fallido antes de su declaración de quiebra, puedan ser imputados al impuesto a la renta que se origine por las utilidades provenientes de la continuidad del giro decretada por el Síndico.

Ahora bien, si el contribuyente no continuare la actividad y no hubiere por lo tanto utilidades en el ejercicio comercial, el Síndico (que representa los derechos del fallido) puede solicitar la devolución de los P.P.M. efectuados.

G.- Utilización efectuada por los socios, de los P.P.M. de la sociedad.

Los socios personas naturales de sociedades, de personas que además estén sometidos individualmente al sistema de P.P.M., no podrán utilizar los remanentes asignados por las sociedades respectivas en la imputación a su propio impuesto de primera categoría, sino únicamente a sus impuestos global complementario o adicional, según corresponda, cuando éstos tributos no queden cubiertos con sus propios P.P.M..

En caso que el remanente de P.P.M. que una sociedad de personas asigne a un socio en las condiciones antedichas, exceda de sus impuestos personales, tal excedente debe ser devuelto a la sociedad para que ella lo impute a sus obligaciones tributarias o solicite su devolución, según el caso.

H.- Imputación de los P.P.M. efectuados por las Sociedades de Profesionales.

Las sociedades de profesionales que no se encuentren acogidas a las normas de la primera categoría, se encuentran obligadas a efectuar P.P.M. en virtud de lo dispuesto en la letra b) del artículo 84º, aun cuando no estén afectadas con impuesto a raíz de la derogación del tributo de Segunda Categoría a contar del año tributario 1986.

Por su parte, los socios de dichas sociedades de profesionales continuarán imputando, contra sus impuestos de global complementario o adicional, según corresponda, los P.P.M. efectuados por ellas hasta la concurrencia de los tributos que adeuden según su propia declaración, y los eventuales remanentes que pudieran producirse serán devueltos a la respectiva sociedad a través de la declaración anual que, de todas maneras, está obligada a presentar.

I.- Imputación y/o recuperación, como P.P.M., del impuesto de primera categoría pagado sobre utilidades que resulten absorbidas por pérdidas tributarias del ejercicio o posteriores.

De conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo del Nº 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, el impuesto de primera categoría pagado por las empresas o sociedades, sobre las utilidades tributables acumuladas o no retiradas que resulten absorbidas, ya sea total o parcialmente por pérdidas de ejercicios posteriores, adquieren el carácter de un pago provisional por aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y en virtud de ello, dicho tributo podrá ser imputado por las empresas que lo soportaron, en valores actualizados, a sus impuestos de declaración anual a pagar en el mismo período en que ocurra la absorción de dichas utilidades, o en su defecto, solicitar su devolución.

En consecuencia, los contribuyentes que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa, respecto de las utilidades tributables acumuladas en las empresas, determinadas conforme a las normas de la letra a) del Nº 3, Párrafo A) del artículo 14 de la ley, que resulten total o parcialmente absorbidas por pérdidas tributarias generadas en

ejercicios posteriores (a contar del ejercicio comercial 1990), podrán recuperar como pago provisional el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades tributables, en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida.

Dicho pago provisional se recuperará, debidamente actualizado, en la oportunidad en que el contribuyente presente su declaración anual de impuesto a la renta (mes de Abril de cada año), mediante su imputación a los impuestos anuales a la renta a declarar en tal ocasión o solicitar su devolución respectiva; todo ello, conforme a las normas de los artículos 93º al 97º de la Ley de la Renta.

La pérdida que dá derecho a la recuperación mencionada debe calcularse de conformidad al mecanismo establecido en los artículos 29º al 33º de la Ley de la Renta.

La norma en comento dispone que lo que constituye pago provisional es el impuesto de primera categoría pagado sobre las utilidades tributables que resulten absorbidas. Por consiguiente, y con el fin de evitar cálculos engorrosos que hacen necesario incluso remitirse a varios ejercicios anteriores cuando la utilidad absorbida pertenezca a más de un ejercicio, o ésta corresponda a participaciones o dividendos percibidos de otras empresas, el mencionado impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades tributables a recuperar como un pago provisional podrá obtenerse aplicando la tasa que corresponda a dicho tributo de categoría directamente sobre la pérdida tributaria hasta el monto de la utilidad absorbida, determinada de acuerdo a las normas anteriormente citadas, sin efectuar reajuste alguno sobre la cantidad que resulte de dicho cálculo, ya que la base de su determinación se encuentra actualizada. Debe tenerse presente eso sí que las utilidades a las cuales se imputan las pérdidas tributarias hayan sido efectivamente afectadas en su oportunidad con el mencionado tributo de categoría.

Por otra parte, cabe señalar que la mecánica de recuperación anteriormente descrita también es aplicable cuando se trate de rentas percibidas de otras empresas en el ejercicio (retiro de participaciones o dividendos de sociedades anónimas), respecto de las cuales se pagó el impuesto de primera categoría, que resulten absorbidas en el ejercicio de su percepción, ya sea por saldos negativos de ejercicios anteriores o por pérdidas tributarias obtenidas en el mismo ejercicio en que se obtuvieron tales ingresos (mayores instrucciones en Circular N° 60 de 1990).

En todo caso, se aclara que cuando el contribuyente haga uso de la modalidad de recuperación antes descrita, deberá rebajar en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría de los ejercicios posteriores, como pérdida tributaria de ejercicios anteriores a que se refiere el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, el saldo que resulte de ésta, una vez rebajadas las utilidades absorbidas, ya sea las acumuladas o retenidas en las empresas, o las provenientes de otras empresas. Este ajuste es el mismo que debe efectuarse cuando se absorban utilidades que no hayan sido afectadas con el impuesto de primera categoría y, por consiguiente, no se tiene derecho al pago provisional tratado en esta letra.

XII.-- DEVOLUCION DE LOS REMANENTES DE P.P.M. A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.

Verificada la imputación de los pagos provisionales, si se produjere un saldo a favor del contribuyente, este remanente de P.P.M. deberá ser devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que vence el plazo normal para presentar la declaración anual de renta, o del mes siguiente a aquel en que efectuó dicha declaración si el contribuyente la presentó con posterioridad al período señalado.

Este remanente le será devuelto al contribuyente previamente reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación del I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del balance, término del año calendario o comercial y último día del mes en que se declare el impuesto correspondiente.

Al respecto se indican las siguientes instrucciones:

A.- Plazo asignado al Servicio de Tesorerías para las devoluciones.

1) Los incisos primero y segundo del artículo 97º, de la Ley de la Renta, establecen la parte mecánica de la devolución. En efecto, el inciso primero indica que la devolución de los remanentes de P.P.M. la hará el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta. De esta manera, los saldos a favor de los contribuyentes que demuestren las declaraciones anuales presentadas dentro del plazo legal, esto es, durante el mes de abril, serán restituidos por la Tesorería dentro del mes de mayo.

2) Cuando la declaración anual se presente con posterioridad al plazo señalado en la ley, de acuerdo con el inciso segundo del artículo 97º, la devolución deberá realizarse dentro del mes siguiente a aquel en que se hizo dicha declaración. Así por ejemplo, si la declaración se efectúa en el mes de mayo, la devolución deberá efectuarse en el transcurso del mes de junio siguiente.

B.- Reajustabilidad de los saldos de P.P.M. a favor del contribuyente.

En concordancia con lo expresado en el párrafo anterior, en orden a que existen dos formas de computar los plazos para efectuar la devolución del saldo indicado, el inciso tercero del artículo 97º dispone que el reajuste del saldo a devolver se debe hacer de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del balance, término del año calendario o comercial y el último día del mes en que se declare el impuesto correspondiente. Es decir, el mecanismo de reajustabilidad señalado es válido tanto para los saldos a devolver que se determinen en declaraciones que se efectúen dentro del plazo legal, como para aquellas que se hagan con posterioridad a dicha fecha.

C.- Devolución de saldos de P.P.M. en caso de Término de Giro.

1) El inciso cuarto del artículo 97º en comentario establece que las devoluciones que benefician a los contribuyentes que dejaren de estar afectados a impuestos por término de giro o actividades y no existiere otro tributo al cual imputar el respectivo saldo a favor, deberán solicitarlas ante el Servicio de Impuestos Internos, disponiendo que en dicho caso el reajuste se calculará en la forma señalada en el inciso tercero del mismo artículo, hasta el último día del mes anterior al de su devolución.

2) La referida disposición legal condiciona el derecho a solicitar la devolución del remanente de P.P.M. quedado en favor del contribuyente que ha puesto fin a sus actividades, a la concurrencia de los siguientes requisitos copulativos:

a) Que el contribuyente haya dejado de estar afecto a pagos provisionales por término de giro, y

b) Que no exista otro impuesto anual a la renta al cual imputar el respectivo saldo a favor.

3) La devolución, en consecuencia, está concebida como un derecho excepcional, puesto que primeramente se dispone la imputación del remanente a los demás impuestos anuales a la renta y sólo en caso de no ser ello posible por no existir esos impuestos, se le faculta para solicitar la devolución respectiva.

4) El remanente de P.P.M. con motivo de término de giro corresponde, por lo tanto, al pago excesivo del impuesto, toda vez que el pago provisional constituye un cumplimiento anticipado de la obligación tributaria.

5) De consiguiente, esta situación queda comprendida en el N° 2 del inciso primero del artículo 126° del Código Tributario. El plazo que tiene el contribuyente para presentar la solicitud de devolución es de un año, conforme lo dispuesto en el inciso segundo del mismo artículo 126°, plazo que deberá computarse desde que se ha dado cumplimiento a los requisitos copulativos exigidos por el artículo 97° de la Ley de la Renta y que se señalan en el N° 2 de estas instrucciones, por cuanto esos serán los hechos que deberán servir de fundamento a la petición. En otras palabras, el plazo de un año deberá contarse desde el momento en que no existen otros impuestos anuales a la renta a los cuales imputar el respectivo saldo a favor, circunstancia que podrá ser acreditada con los antecedentes que obren en poder del Servicio y con los que allegue el contribuyente en cada caso particular.

6) A mayor abundamiento, cabe señalar que en los casos en que proceda la devolución de los remanentes de P.P.M. producidos con motivo de término de giro o de actividades de los contribuyentes, para los efectos de la aplicación del reajuste que señala el artículo 57° del Código Tributario, debe entenderse como fecha de ingreso en arcas fiscales del referido remanente el primer día del mes siguiente a la fecha de término de giro, lo cual permite una reajustabilidad no interrumpida y evita, por otra parte, que se produzca una duplicidad de reajuste por el mes anterior al término respectivo.

Lo expuesto, por cuanto una vez finalizado el proceso de imputación a que se refieren los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta, según corresponda, si se produce un excedente de P.P.M., éste queda reajustado hasta el último día del mes anterior al de término de giro o actividad, ya que, como se ha dicho, el P.P.M. constituye un cumplimiento anticipado de la obligación tributaria, por lo tanto, si el contribuyente solicita la devolución del remanente de que se trata, la reajustabilidad correspondiente queda sujeta a las normas generales del artículo 57 del Código Tributario.

D.- Restitución y sanción por saldos de P.P.M. percibidos en exceso.

1) El inciso final del artículo 97 dispone que los contribuyentes que perciban una cantidad mayor a la que les corresponda, con motivo de la devolución, deberán restituir dicho exceso reajustado previamente según el porcentaje de variación del I.P.C. experimentado entre el último día del mes anterior al que se efectuó la devolución del remanente y el último día del mes anterior al reintegro efectivo del exceso percibido; más un interés del 1,5% mensual por cada mes o fracción de mes que el exceso haya estado en poder del contribuyente.

2) Cuando el exceso percibido indebidamente tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución maliciosamente falsa o incompleta por parte del contribuyente, éste se hace acreedor a las sanciones establecidas en el inciso tercero del N° 4 del Art. 97 del Código Tributario.

E.- Plazo para presentar declaraciones rectificatorias que deriven de eventuales devoluciones de remanentes de P.P.M.

1) Aclaración previa: Concepto de "Declaración Rectificatoria".

Sobre el particular, debe tenerse presente que sólo procede calificar como "declaraciones rectificatorias", en los términos del artículo 8 del Decreto Supremo de Hacienda Nº 910, de 7.12.78, a aquellas en que el contribuyente, al modificar los datos de su declaración queda obligado a un mayor pago efectivo de impuestos.

Consecuentemente, las solicitudes de modificación de declaraciones que no den lugar a un mayor pago efectivo de impuestos por parte del contribuyente, constituyen meras peticiones administrativas que pueden presentarse en cualquier tiempo y que los Directores Regionales deben resolver con arreglo a las facultades que les confiere el Nº 5, letra B), del artículo 62 del Código Tributario.

Del mismo modo, si de la modificación impetrada por un contribuyente se deriva una devolución de sumas enteradas por éste en arcas fiscales a título de impuestos, la solicitud de rectificación también adopta el carácter de administrativa y, de acuerdo con ello, debe ajustarse a lo dispuesto en el artículo 126º del Código Tributario, incluso en aquellos casos que los errores que se pretenda rectificar provengan únicamente de transcripciones o trasposos mal efectuados.

2) Solicitudes de rectificación de errores cometidos en las declaraciones mensuales de P.P.M.

Puede ocurrir que un contribuyente obligado a efectuar P.P.M., de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incurra en errores al efectuar dichos pagos y que esos errores se traduzcan en un entero de P.P.M. en arcas fiscales superior o inferior al debido, por lo que el contribuyente insta a su rectificación presentando la correspondiente solicitud.

Ahora bien, en el caso aludido se pueden presentar dos situaciones diferentes, según si los errores cometidos al enterar los P.P.M. en arcas fiscales se tradujeron en un pago superior al debido o en un pago inferior. En la primera situación planteada, vale decir, si los errores han dado lugar a un pago superior al debido, la solicitud de devolución debe ajustarse a lo expresado en el artículo 126º del Código Tributario y presentarse dentro del plazo de un año contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, que en este caso es el pago excesivo. Sin perjuicio de lo anterior, es conveniente destacar que tales solicitudes pueden ser deducidas por los contribuyentes sólo hasta antes de la época en que debe presentarse la declaración anual de renta (1 al 30 de abril), toda vez que llegada dicha fecha, todas las cantidades enteradas en arcas fiscales por un contribuyente a título de P.P.M., deben ser imputadas al impuesto que se adeude por éste, de acuerdo a los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta, y que a contar de ese momento la devolución de remanente que resulte de tal imputación debe efectuarse sólo a través del procedimiento señalado en el artículo 97 del mismo cuerpo legal.

En segundo término, si los errores se han traducido en un entero de P.P.M. en arcas fiscales inferior al debido, la solicitud de rectificación de errores deducida por el contribuyente deberá ajustarse a los procedimientos establecidos en el Capítulo II de la Circular Nº 4, de 1982, modificada por la Circular Interna Nº 4, de 1985, y sin perjuicio de la aplicación de las sanciones y recargos que correspondan a las cantidades no enteradas oportunamente.

Estas declaraciones rectificatorias sólo deben presentarse antes de que se haya efectuado la declaración anual de renta.

3) Rectificación de errores cometidos en la declaración anual de renta.

Al efecto, se debe distinguir si la declaración errónea que se pretende rectificar fue presentada en su oportunidad legal o no.

Si lo fue, debe subdistinguirse si de la rectificación se derivan remanentes de P.P.M. que deban ser reembolsados al contribuyente o saldos de impuestos en su contra que deba enterar en arcas fiscales.

En el primer caso, es decir, si de la rectificación resultan remanentes de P.P.M. a favor del contribuyente, la solicitud respectiva deberá ajustarse a los términos del artículo 126º del Código Tributario y ser presentada en el plazo de un año contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, que en este caso es la presentación de la declaración anual de renta en que se cometió el error.

En la segunda situación, es decir, si de la rectificación resulta un saldo de impuesto que el contribuyente deba enterar en arcas fiscales, la correspondiente declaración rectificatoria deberá ajustarse a los términos del Capítulo II de la anteriormente citada Circular Nº 4, de 1982.

Finalmente, si la declaración de renta no fue presentada por el contribuyente en su oportunidad legal, también debe distinguirse si de la rectificación deducida por el contribuyente se derivan cobros de impuestos a favor del Fisco, situación en que deberá estarse a las instrucciones contenidas en el Capítulo II de la citada Circular Nº 4; o resultan remanentes de P.P.M. a favor del contribuyente, caso en el cual, a objeto de lograr una más clara exposición, es conveniente distinguir dos situaciones:

a) Si el contribuyente no ha presentado su correspondiente declaración de impuesto a la renta, es necesario establecer dentro de qué plazo puede efectuar esta declaración con el objeto de que opere el derecho a la devolución del remanente de P.P.M. en la forma establecida en el artículo 97º de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al respecto, la Ley sobre Impuesto a la Renta no contiene normas que fijen un término dentro del cual el contribuyente pueda presentar la declaración fuera de plazo y obtener por este medio la devolución de los remanentes de P.P.M. y, en consecuencia, debe recurrirse a otras normas que sean aplicables en la especie, las cuales se encuentran establecidas en el artículo 2.521º del Código Civil, que contempla una prescripción de tres años de las acciones a favor o en contra del Fisco, provenientes de toda clase de impuestos.

Esta norma del artículo 2.521º, conserva su aplicación y vigencia respecto de todas aquellas situaciones que no estén regladas en forma especial en el Código Tributario o en las demás leyes tributarias, entre las cuales está la que se comenta.

Este plazo de tres años, debe contarse desde que el contribuyente ha podido ejercer su derecho a que se le restituyan los remanentes, es decir, desde el término del plazo legal que ha tenido para presentar su declaración de renta, que en la actualidad es el 30 de Abril de cada año.

b) Si el contribuyente presenta su declaración de renta fuera del plazo legal pero dentro de los tres años de prescripción, incurriendo en un error que se traduce en una menor devolución y desea corregir dicho error y obtener la devolución de la parte no recibida de los remanentes de P.P.M., la solicitud de devolución debe impetrarse también de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 126º del Código Tributario dentro del plazo de un año contado desde la presentación de la declaración en que se cometió el error.

Es obvio que si el error se comete en una declaración presentada fuera del plazo de prescripción de tres años señalado en la letra a), el contribuyente ha perdido todo derecho a obtener devolución de los remanentes de P.P.M. y no podría, por ende, ejercer el derecho establecido en el ya citado artículo 126°.

F.- Imputación de oficio de los remanentes de P.P.M. a los impuestos adeudados.

a) El inciso segundo del artículo 7° de la Ley N° 18.211, publicada en el D.O. de 23.03.83, dispone que la Tesorería imputará de oficio los remanentes de P.P.M. que se generen con ocasión de las declaraciones anuales de renta, a los impuestos fiscales o contribuciones de bienes raíces, no sujetos a convenio, que adeudan los titulares de dichos remanentes, incluidos intereses y multas.

b) Esta imputación se efectuará dentro del plazo y con el reajuste establecido en el artículo 97° de la Ley de la Renta, esto es, dentro de los 30 días siguientes al vencimiento del plazo legal para presentar las declaraciones anuales.

c) Si después de efectuada la imputación referida quedare un remanente de P.P.M., la Tesorería lo devolverá dentro del mes siguiente a aquél en que debió hacerse la citada imputación, reajustado según la variación del I.P.C. entre:

- Último día del mes anterior al que corresponda realizar la imputación, y
- El último día del mes anterior al que corresponda efectuar la devolución.

d) En caso de empresas del Estado para las cuales se contempla una devolución de remanentes diferida en tres cuotas, se aplicará también esta imputación de oficio cuando proceda, y el exceso a su favor que resulte se devolverá en los plazos y con los reajustes e intereses concebidos para ellas.

XIII.- CONTABILIZACION DE LOS P.P.M.

Por disponerlo el artículo 99 de la Ley de la Renta, los contribuyentes afectados por el sistema de P.P.M. deberán registrar cada pago mensual en sus libros de contabilidad, en una cuenta especial que los identifique a simple vista. Los saldos de dicha cuenta deberán reflejarse en el balance general.

Sólo deberán anotarse en la referida cuenta los pagos provisionales efectivamente ingresados en arcas fiscales dentro del ejercicio comercial correspondiente, sin perjuicio de la contabilización del P.P.M. del mes de diciembre que deba hacerse por constituir una obligación del ejercicio.

Por otra parte, el monto de los reajustes que provengan de los P.P.M. cuya imputación se encuentra pendiente a la fecha del balance, se abonará a la cuenta de resultado denominada "Corrección Monetaria", según lo disponen los N°s. 4 y 12 letra c), del artículo 41 de la Ley de la Renta.

XIV.- FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA MODIFICAR LA TASA Y/O BASE IMPONIBLE DE LOS P.P.M.

A.- Introducción

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.

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.

B.- Situación actual de los contribuyentes a quienes se les ha aplicado la facultad del Art. 100.

A raíz de las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta -especialmente a nivel del impuesto de primera categoría-, por la Ley Nº 18.775, complementada por la Ley Nº 18.897, de 1990, la facultad antes comentada quedó sin aplicación por cuanto el pago provisional se calculaba, con igual tasa, sobre la misma cantidad retirada o distribuida afecta al impuesto anual de primera categoría, por lo que no se producían distorsiones entre uno y otro.

Ahora bien, de conformidad con las nuevas modificaciones introducidas a la Ley de la Renta, por la Ley Nº 18.985, el impuesto de primera categoría y el sistema de pagos provisionales mensuales de los contribuyentes anteriormente mencionados, se vuelven a aplicar bajo las mismas modalidades existentes al 31 de diciembre de 1988 (sobre las rentas tanto percibidas como devengadas), que permiten que se den las circunstancias previstas en el artículo 100º de la ley, esto es, que eventualmente no exista una adecuada relación entre los P.P.M. 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 100º 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 P.P.M. de ciertos grupos de contribuyentes.

No obstante lo expresado, aquellos casos en que se ha ejercido la referida facultad, también quedan regulados por el artículo 8º transitorio de la citada Ley 18.985, y por ende, corresponde que dichos contribuyentes efectúen sus P.P.M. con la tasa y modalidad que aplicaban al 31 de Diciembre de 1988, de conformidad con las normas de los decretos supremos dictados al efecto, pero recargada en un 50%. Tratándose de contribuyentes que iniciaron o inician actividades a contar del 01 de Enero de 1989, la tasa de P.P.M. será de 1,5% por el primer ejercicio, de conformidad a lo previsto en el citada norma.

Sin embargo, por disposición del inciso segundo del mencionado artículo 8º transitorio, todos los contribuyentes (incluyendo a los acogidos a los decretos dictados en virtud de la facultad establecida en el artículo 100º de la Ley de la Renta), deberán calcular la tasa de P.P.M. considerando la relación porcentual que se determine entre el impuesto de primera categoría del año tributario 1991 y los ingresos brutos correspondientes a ese periodo, la cual se aplicará 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, sin perjuicio de que los contribuyentes afectados soliciten expresamente su reposición ante la autoridad pertinente (ver Circular Nº 36 de 1990).

C.- Casos en que se ha ejercido la facultad del Art. 1009

1) Distribuidores de cigarrillos

El Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda Nº 494 (D.O. de 28.06.75), fijó en un 0,5% el porcentaje de P.P.M. que se aplica sobre los ingresos brutos mensuales de las distribuidoras de cigarrillos.

2) Subdistribuidores de gas licuado

El Decreto Supremo de Hacienda Nº 1.050 (D.O. de 03.09.75), dispone que para calcular el monto de los P.P.M. de los subdistribuidores de gas licuado de petróleo durante el primer ejercicio comercial o en los casos en que haya pérdida en el ejercicio anterior, el porcentaje del 1% se aplica sobre el margen de comercialización que hayan obtenido en el mes respectivo.

3) Centrales de compras

El Decreto Supremo de Hacienda Nº 548 (D.O. de 11.10.75), establece que las Centrales de Compras aplicarán el P.P.M., con tasa de 1%, sobre el margen de comercialización que obtienen de las empresas mayoristas, cuando se trate del primer ejercicio o en los casos en que hayan obtenido pérdida en el ejercicio anterior.

Esta modalidad es aplicable solamente en las citadas dos situaciones. Se deja constancia que para las demás situaciones se mantienen las normas generales a que se refiere el artículo 84º de la Ley de la Renta.

4) Auxiliares de la Administración de Justicia.

En atención a que estos contribuyentes se encuentran clasificados en la Segunda Categoría, esta materia se encuentra tratada en el Capítulo VII, letra E, de la presente Circular, y a ellos no les son aplicables las instrucciones contenidas en la letra B, de este capítulo, de manera que el Decreto de Hacienda Nº 509 (D.O. de 24.08.83) que se dictó al efecto, se mantiene vigente.

5) Mediana Minería del Cobre

El Decreto Supremo de Hacienda Nº 532 (D.O. 8.07.77), establece que las empresas de la Mediana Minería del Cobre quedan autorizadas para sustituir los porcentajes de P.P.M., determinados conforme a las normas contenidas en la letra a) del artículo 84 de la Ley de la Renta, por una tasa que corresponda a la relación de los resultados acumulados trimestralmente, respecto de un ejercicio dado, y el impuesto a la renta calculado sobre dichos resultados (ver Capítulo IV, letra E).

6) Corredores de Bolsa y Agentes de Valores.

El Decreto Supremo de Hacienda Nº 10 (D.O. de 13.03.91), establece la base imponible sobre la cual los corredores de bolsa y agentes de valores deben calcular sus P.P.M.. El texto de dicho decreto dispone lo siguiente:

"Artículo 1º.- Los corredores de bolsa y agentes de valores calcularán los pagos provisionales mensuales a que se refieren los artículos 84 y siguientes de la Ley de la Renta, aplicando la tasa variable que corresponda, determinada ésta de conformidad a lo dispuesto en el artículo 2º del presente decreto, sobre el monto de las comisiones que cobrar en caso de operaciones de intermediación y sobre las diferencias que resulten entre el precio de venta y el precio de compra cuando se trate de operaciones efectuadas por cuenta propia, las que constituirán para estos efectos la base imponible o los ingresos brutos mensuales de los pagos provisionales."

Lo anterior se aplicará sobre todas las transacciones bursátiles, de los títulos, instrumentos o valores que se encuentren debidamente autorizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros.

Artículo 29.- La tasa de pagos provisionales a aplicar sobre las bases imponibles indicadas en el artículo anterior, se calculará de acuerdo a las normas establecidas en la letra a) del artículo 84 de la Ley de la Renta y en el artículo 8º transitorio de la Ley Nº 18.985, por los periodos que indica este último artículo.

Para los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el inciso segundo de la norma transitoria precitada se entenderá por ingresos brutos percibidos y devengados aquellos definidos en el artículo 1º de este decreto.

Artículo 30.- Lo dispuesto en este decreto regirá a contar de los pagos provisionales mensuales que correspondan efectuarse por el mes de Abril de 1991."

El decreto transcrito reemplaza, a partir de la fecha de su vigencia, al anterior Decreto Supremo de Hacienda Nº 813, de 1987, el que de acuerdo a lo indicado en la letra B de este Capítulo había quedado sin efecto a partir de la misma fecha.

7) Distribuidores Minoristas de Combustibles Líquidos.

El Decreto Supremo de Hacienda Nº 140, de 21 de febrero de 1991, dispone la forma en que los distribuidores minoristas de combustibles líquidos calcularán los P.P.M. que les afecta. El texto de dicho decreto, en su parte resolutive, establece lo siguiente:

"Los distribuidores al por menor de combustibles líquidos como la gasolina, petróleo y kerosene calcularán los pagos provisionales mensuales a que se refieren los artículos 84 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aplicando la tasa del 5% sobre el monto bruto de los descuentos mensuales que obtienen de las empresas mayoristas o sobre el margen de comercialización bruto que obtengan respecto de la venta de los mismos productos indicados.

Lo dispuesto en este decreto regirá a contar de los pagos provisionales mensuales que corresponda efectuarse a partir de Abril de 1991".

El decreto transcrito reemplaza, a partir de la fecha de su vigencia, al anterior Decreto Supremo de Hacienda Nº 1.139, de 1975, el que de acuerdo a lo señalado en la letra B de este Capítulo había quedado sin efecto a contar de la misma fecha.

XV.- SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO DEL PAGO PROVISIONAL.

A.- Norma General.

Los contribuyentes obligados a efectuar P.P.M. que omitieren su declaración y pago efectiva, están sujetos a las siguientes sanciones y multas:

1) Reajuste del artículo 509 del Código Tributario, calculado a base de la variación del I.P.C. entre el último día del segundo mes anterior al de vencimiento del P.P.M. y el último día del segundo mes anterior al de su pago.

2) Interés penal del 1,5% mensual por cada mes o fracción de mes de atraso en el pago, sobre el P.P.M. reajustado.

3) Multa establecida en el artículo 97 Nº 11, del Código Tributario, equivalente al 10% del impuesto adeudado, debidamente actualizado. La multa indicada se aumentará en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del 30% de los impuestos adeudados.

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

El siguiente ejemplo ilustrará sobre la materia:

ANTECEDENTES:

- Monto de los P.P.M. correspondiente al periodo Mayo/90 \$ 125.000
- Plazo legal de vencimiento: 12 de Junio de 1990
- Fecha de declaración y pago: Septiembre 1990
- Índices a considerar para el reajuste del Art. 53, C.T.
 - Abril/90.....124,80 pts.
 - Julio/90.....131,64 pts.
- I.P.C. del periodo: 5,5%
- Interés Penal Art. 53, C.T.: 1,5% x 4 meses = 6%
- Multa Art. 97 Nº 11, C.T.: 16% (10% + 6% por 3 meses de atraso)

DESARROLLO:

Monto P.P.M. pagado con atraso	\$ 125.000.-
+ Reajuste Art. 53, C.T. (5,5% s/125.000)	6.875.-
+ Interés Penal Art. 53, C.T. (6% s/131.875)	7.913.-
+ Multa Art. 97 Nº 11, C.T. (16% s/131.875)	21.100.-
Total a Pagar	\$ 160.888.-

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

Cuando a la fecha de detectarse una omisión total o parcial de P.P.M. ya se encuentra cumplida la obligación tributaria anual a cuenta de la cual se efectúan tales pagos, el Servicio de Impuestos Internos procede de la siguiente manera:

a) Sólo se cobran las multas, intereses y reajustes que se detallan a continuación, pero en ningún caso se gira el monto de los P.P.M. propiamente tales.

b) Se cobra el reajuste del artículo 53º del Código Tributario, calculado en base a la variación del I.P.C. entre:

- El último día del segundo mes anterior al de vencimiento del P.P.M. y
- El último día del segundo mes que antecede al cierre del ejercicio.

El reajuste moratorio del Código Tributario se detiene el último día del segundo mes anterior a la fecha del balance o cierre del ejercicio, ya que por el lapso posterior opera el reajuste del Art. 72º de la ley que abarca desde el último día del mes anterior al término del ejercicio y el último día del mes anterior a aquél en que vence el plazo legal para presentar la declaración anual de impuestos.

c) Intereses penales del 1,5% por cada mes o fracción de mes en que se incurrió en mora, calculados hasta la fecha legal de declaración y pago anual, ya que sólo en esa fecha ha sido solucionada íntegramente la obligación tributaria.

Este interés penal debe calcularse sobre el monto del P.P.M. no cumplido oportunamente, debidamente reajustado según la variación del I.P.C. ocurrida entre el último día del segundo mes anterior al del vencimiento del P.P.M. y el último día del segundo mes anterior al vencimiento de la obligación tributaria anual.

d) Por el atraso en el pago del P.P.M. se aplica la multa del número 11 del Art. 97º que asciende a un 10% de la suma adeudada, debidamente reajustada en la forma indicada en la letra c). Esta multa se aumenta en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, con un tope del 30%.

C.- Sanciones en el caso de incumplimiento de P.P.M. relativos a ejercicios con pérdida.

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

Sin embargo, no procede exigir el ingreso en arcas fiscales del monto del P.P.M. propiamente tal, sino que únicamente se exigirá el pago de las sanciones contempladas en el Código Tributario.

Saluda a Ud.,



DIRECTOR

DISTRIBUCION:
- AL PERSONAL
- AL BOLETIN

<u>INDICE DE MATERIAS TRATADAS EN LA PRESENTE CIRCULAR</u>		<u>PAG.</u>
I.-	INTRODUCCION	1
II.-	OPERATORIA GENERAL DEL SISTEMA DE P.P.M.	2
	A.- Tasas de los P.P.M. obligatorios	2
	B.- Contribuyentes sometidos a una Tasa Fija	2
	C.- Contribuyentes sometidos a una Tasa Variable	2
III.-	P.P.M. DE CONTRIBUYENTES DE LA PRIMERA CATEGORIA	3
	A.- Contribuyentes obligados	3
	B.- Contribuyentes no obligados	3
	C.- Determinación de la Tasa Variable de los P.P.M. obligatorios	4
	1) Cálculo de la tasa promedio	5
	2) Aumento o disminución de la tasa promedio determinada	5
	3) Redondeo de la Tasa Variable de los P.P.M.	6
	4) Periodo por el cual se aplica la tasa variable de P.P.M.	6
	5) Reducción de la tasa de P.P.M. cuando en un determinado ejercicio se obtienen ingresos exentos del impuesto de primera categoría	6
	6) Casos en que los contribuyentes afectos a una tasa variable deben aplicar una tasa fija de P.P.M.	6
	D.- Base Imponible de los P.P.M.	7
	E.- Suspensión de los P.P.M. obligatorios	9
	1) Contribuyente que pueden acogerse	9
	2) Periodos por los cuales opera la suspensión	9
	3) Reanudación de los P.P.M.	10
	4) Forma de acreditar el derecho a suspender los P.P.M.	10
	5) Normas para la confección del Estado de Pérdidas y Ganancias	10
	6) Aviso al Servicio de Impuestos Internos de la suspensión de los P.P.M.	11
	7) Sanciones por suspensión indebida de los P.P.M.	11
	F.- Contribuyentes de la Primera Categoría que tienen un tratamiento especial frente a la determinación de sus P.P.M.	11
IV.-	P.P.M. DE CONTRIBUYENTES MINEROS	11
	A.- Pequeños mineros artesanales	11
	1) Definición	11
	2) Liberación de efectuar P.P.M.	12
	B.- Pequeños mineros de mediana importancia	12
	1) Definición	12
	2) P.P.M. que les afecta	12
	C.- Mineros de mayor importancia	12
	1) Definición	12
	2) P.P.M. que les afecta	13
	D.- Gran minería y sociedades mineras mixtas	13
	1) Empresas incluidas en esta clasificación y régimen legal que les afecta	13
	2) Situación frente a los P.P.M.	13
	E.- Mediana Minería del Cobre. Sistema opcional para determinar los P.P.M.	14
	1) Disposición aplicable	14
	2) Instrucciones	14
	3) Vigencia	15

F.- Patentes mineras. Carácter de P.P.M. voluntario	15
V.- P.P.M. DE LOS TALLERES ARTESANALES U OBREROS	16
VI.- P.P.M. DE LA ACTIVIDAD DEL TRANSPORTE TERRESTRE	17
1) Tasa, base imponible y contribuyentes obligados	17
2) Rebaja de la base imponible de P.P.M. respecto de los automóviles destinados a taxis	17
3) Acumulación de los P.P.M.	17
VII.- P.P.M. DE LOS CONTRIBUYENTES DE SEGUNDA CATEGORIA	17
A.- Contribuyentes afectos	17
B.- Contribuyentes exceptuados de la obligación de efectuar P.P.M.	17
C.- Tasa y base imponible de los P.P.M.	18
D.- Partidas que no forman parte de la base imponible de P.P.M.	18
E.- Base imponible de los P.P.M. que afectan a los Auxiliares de la Administración de Justicia	18
F.- Casos en que no existe obligación de efectuar P.P.M.	19
G.- Determinación de los P.P.M. de las Sociedades de Profesionales que opten por declarar sus rentas según las normas de la Primera Categoría	19
1) Cálculo de la tasa de P.P.M. en el primer ejercicio de la opción	19
2) Imputación de los P.P.M. y retenciones de Segunda Categoría a los P.P.M. de Primera Categoría	21
3) Cálculo de la tasa de P.P.M. en los periodos siguientes al de la opción	21
VIII.- DE LOS PAGOS PROVISIONALES VOLUNTARIOS	22
1.- Características	22
2.- Contribuyentes que pueden efectuar pagos provisionales voluntarios	22
3.- Imputación a los P.P.M. obligatorios	22
IX.- CARACTER DE P.P.M. QUE OTORGAN OTROS TEXTOS LEGALES, DISTINTOS DE LA LEY DE LA RENTA	24
A.- Crédito especial de empresas constructoras (Art. 21, D.L. 910)	24
B.- Patentes Mineras (Art. 154, Ley 18.248)	25
C.- Cotizaciones Adicionales para Salud (Art. 8, Ley 18.564)	25
D.- Impuesto Adicional pagado por exportadores. (Art. 13 ley 18.768)	25
X.- ENTERO DE LOS P.P.M. EN ARCAS FISCALES	26
A.- Plazo general para declarar y pagar los P.P.M.	26
B.- Plazos especiales para declarar y pagar el P.P.M.	26
1) Transportistas	26
2) Agricultores domiciliados en las comunas de la XI Región que se indican	26
3) Empresas de la Gran Minería y Sociedades Mineras Mixtas	27
C.- Lugar en que debe presentarse la declaración de P.P.M.	27
D.- Formulario para declarar los P.P.M.	27

XI.- IMPUTACION Y REAJUSTABILIDAD DE LOS P.P.M.	27
A.- P.P.M. susceptibles de ser imputados a los impuestos anuales	27
B.- Impuestos anuales a los cuales deben imputarse los P.P.M.	28
C.- Reajustabilidad de los P.P.M.	28
D.- Imputación de los P.P.M. obligatorios efectuados fuera del plazo legal	29
E.- Imputación de los P.P.M. en caso de término de giro	29
F.- Imputación de los P.P.M. efectuados por el fallido, antes de su declaración de quiebra	30
G.- Utilización efectuada por los socios, de los P.P.M. de la sociedad	30
H.- Imputación de los P.P.M. efectuados por las Sociedades de Profesionales	30
I.- Imputación y/o recuperación, como P.P.M., del impuesto de primera categoría pagado sobre utilidades que resulten absorbidas por pérdidas tributarias del ejercicio o posteriores	30
XII.- DEVOLUCION DE LOS REMANENTES DE P.P.M. A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE	31
A.- Plazo asignado al Servicio de Tesorerías para las devoluciones	32
B.- Reajustabilidad de los saldos de P.P.M. a favor del contribuyente	32
C.- Devolución de saldos de P.P.M. en caso de Término de Giro	32
D.- Restitución y sanción por saldos de P.P.M. percibidos en exceso	33
E.- Plazo para presentar declaraciones rectificatorias que deriven de eventuales devoluciones de remanentes de P.P.M.	34
1) Aclaración previa: Concepto de "Declaración Rectificatoria"	34
2) Solicitudes de rectificación de errores cometidos en las declaraciones mensuales de P.P.M.	34
3) Rectificación de errores cometidos en la declaración anual de renta	35
F.- Imputación de oficio de los remanentes de P.P.M. a los impuestos adeudados	36
XIII.- CONTABILIZACION DE LOS P.P.M.	36
XIV.- FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA MODIFICAR LA TASA Y/O BASE IMPONIBLE DE LOS P.P.M.	36
A.- Introducción	36
B.- Situación actual de los contribuyentes a quienes se les ha aplicado la facultad del Art. 100	37
C.- Casos en que se ha ejercido la facultad del Art. 100	38
1) Distribuidores de cigarrillos	38
2) Subdistribuidores de gas licuado	38
3) Centrales de Compras	38
4) Auxiliares de la Administración de Justicia	38
5) Mediana Minería del Cobre	38
6) Corredores de Bolsa y Agentes de Valores	38
7) Distribuidores Minoristas de Combustibles Líquidos	39
Circular N° 16	
XV.- SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO DEL PAGO PROVISIONAL	39
A.- Norma General	39
B.- Aplicación de sanciones por incumplimiento de P.P.M. cuando la obligación tributaria anual ya está cumplida	40
C.- Sanciones en el caso de incumplimiento de P.P.M. relativos a ejercicios con pérdida	41