

UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ESCUELA DE DERECHO
CHILE

R E V I S T A
D E
D E R E C H O

AÑO XL — Nº 159
MAYO - AGOSTO DE 1973

Director:

JUAN ARELLANO ALARCÓN

Subdirector:

ARTURO PARADA KREFT



EDITORIAL JURIDICA DE CHILE

LA BASE IMPOSITIVA EN EL IMPUESTO A LOS SERVICIOS

Análisis de las deducciones a la base imponible.
Comentario de una sentencia.

ALEJANDRO DUMAY PEÑA
Departamento de Derecho Económico

Como lo señala claramente el autor Luis Silva H. en su tesis "El Impuesto a los Servicios", págs. 113 y siguientes, la determinación de la base imponible y, en particular, lo relativo a las deducciones a que se refiere el artículo 26 de la ley 12.120, constituye uno de los puntos más controvertidos en la determinación del impuesto a los servicios.

La I. Corte de Apelaciones de Concepción tuvo oportunidad de pronunciarse sobre esta materia en un fallo de 24-12-71, con motivo de una apelación deducida por el reclamante en contra de sentencia de primera instancia dictada por el Director Regional Sur del Servicio de Impuestos Internos, en la causa caratulada "Elaboradora de Productos Químicos y Metalúrgicos S.A.C. con Impuestos Internos".

El referido fallo, que tomamos de base para nuestro análisis, tuvo la virtud de sentar un pronunciamiento que podemos estimar definitivo, sobre el particular, toda vez que el criterio del Tribunal —que nos parece perfectamente ajustado a la ley— fue aceptado por ambas partes en conflicto.

A modo de antecedentes previos, debe tenerse en cuenta que el artículo 26 de la ley 12.120 establece que el impuesto a los servicios se pagará "sobre las sumas totales percibidas". Pero, agrega en su inciso segundo, que podrán deducirse "las cantidades pagadas a terceros por cuenta de quien encarga el servicio por concepto de remuneraciones y leyes sociales, impuestos, contribuciones y derechos...".

En el caso de autos, el contribuyente alegaba el derecho a la deducción de gastos reembolsables, sosteniendo que el impuesto no debería afectar a determinadas cantidades que no presentaban el carácter de remuneración sino que constituían cantidades pagadas a terceros por cuenta de quien encargaba y remuneraba el servicio.

Específicamente, la controversia estaba referida al valor de los materiales insumidos en los trabajos y respecto de los cuales el contrato respectivo señalaba que serían de cuenta de quien encargaba el servicio.

Sobre esta base, el contribuyente sostuvo que el valor de tales materiales no formaban parte de la remuneración, lo que fue denegado por la Dirección Regional, ya que, en criterio del Servicio de Impuestos Internos: "la única disposición legal que se refiere a la materia es el citado

artículo 26 de la ley 12.120 y tal disposición no incluye los gastos de materiales y, por el contrario, dispone que el impuesto a los servicios se aplique sin rebajar otra suma que las que taxativamente menciona".

En otros términos, el Servicio fue de opinión de que la norma contenida en el artículo 26 debía interpretarse en el sentido de que la base del tributo estaba constituida por la remuneración total ("sumas totales percibidas"), de la que sólo podían deducirse las sumas taxativamente indicadas.

Por su parte, el contribuyente sostuvo que las deducciones autorizadas por el artículo 26 eran, sin perjuicio de la rebaja de aquellas cantidades que no formaren parte de la remuneración; independientemente de que tales valores estuvieren o no mencionados en la citada norma.

En la especie, los pagos a terceros por cuenta de la empresa que encomendaba el servicio estaban referidos a remuneración de obreros y subcontratistas y a gastos efectuados en la adquisición de materiales.

Habiéndose admitido la deducción de los dos primeros rubros por la sentencia de primera instancia, el fallo de la I. Corte sólo estuvo referido al último punto.

Sobre el particular, los considerandos del fallo en comento establecieron:

1º Que los materiales necesarios para la ejecución de la obra son proporcionados por el mandante, en caso de poder hacerlo; en el evento contrario ellos son adquiridos por el contratista y su valor le es reembolsado a través de estados de pago periódicos, debiendo restituirse los materiales sobrantes;

2º Que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 15 y 26 de la ley 12.120, la base imponible del impuesto a los servicios la constituye el interés, prima, comisión u otra forma de remuneración que se perciba por el negocio, prestación o servicio, de modo que las sumas de dinero que no forman parte de las remuneraciones no pueden estar afectas a este tributo;

3º Que no resulta lícito argüir que el artículo 26 sólo permite deducir las cantidades pagadas a terceros por cuenta de quien encarga el servicio sólo cuando se trata estrictamente de los rubros aludidos en su inciso 2º, porque es evidente que aquí se autorizan algunas deducciones sobre el monto de la remuneración del servicio, pero es obvio que no se pueden autorizar como rebajas de la remuneración los rubros que no constituyen efectivamente una remuneración, como sucede con los valores invertidos en la adquisición de materiales por cuenta de quien ordena la obra;

4º Que, de este modo, no resulta procedente gravar con el impuesto a los servicios las cantidades percibidas por la reclamante como reembolso de las sumas invertidas por cuenta de un tercero.

Comentario.

Aunque la claridad del fallo hace innecesario un mayor análisis, nos parece de interés destacar que el enfoque general del sentenciador permite colegir, con toda claridad, que existen dos cuestiones a resolver al momento de determinar la base imponible del impuesto a los servicios.

En primer lugar, queda en claro que, a pesar de los términos amplios utilizados por el legislador en el artículo 26 de la ley 12.120, la base inicial del tributo sólo podrá estar constituida por aquellas cantidades que correspondan efectivamente a remuneración, prima, interés o comisión, debiendo excluirse, de partida, todo otro valor que no tenga este carácter.

Si bien es cierto que el tantas veces citado artículo 26 contiene la expresión: "sumas totales percibidas", dicha norma debe interpretarse en armonía con el artículo 15 de la misma ley, el cual sujeta a gravamen "Los intereses, primas, comisiones u otras formas de remuneración que se perciban en razón de servicios...".

La interpretación armónica de ambas disposiciones nos lleva a concluir —como lo ha hecho la I. Corte—, que los términos amplios del artículo 26 sólo pueden significar que el gravamen afecta al total de la remuneración, prima, interés o comisión, debiendo excluirse todos aquellos valores que, si bien pueden formar parte de las sumas totales percibidas, no corresponden a ninguno de los rubros o materias gravadas con el tributo. Tal era, en el caso de autos, la situación de las cantidades percibidas como reembolso de valores invertidos en la adquisición de materiales.

Luego de hacer la necesaria discriminación para separar del total de las sumas percibidas, aquellas que corresponden a remuneración del servicio y otras que tengan un origen o naturaleza diverso, se presenta el problema de establecer las deducciones que proceden respecto de las primeras.

En este punto, el problema se traduce en establecer el carácter taxativo o meramente enunciativo del artículo 26 en su inciso 2º.

Sobre el particular, el fallo que comentamos no emite un pronunciamiento definitivo. Es enfático, sin embargo, en señalar que la referida norma sólo autoriza ... "algunas deducciones sobre el monto de la remuneración ..." y que ella no puede ser obstáculo para rebajar, del total de las sumas percibidas, aquellos rubros que no constituyan propiamente una remuneración.

En consecuencia, deja establecido que aún cuando se interprete en forma restrictiva el inciso 2º del artículo 26, ello no puede significar que las deducciones que allí se indican sean las únicas cantidades a rebajar para la determinación de la base imponible del tributo, puesto que, como acertadamente expresa: "es obvio que no se pueden aceptar como rebajas de la remuneración los rubros que no constituyen efectivamente una remuneración".