

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
ESCUELA DE DERECHO
CHILE

REVISTA DE
DERECHO

AÑO XL — N° 160

SEPTIEMBRE - DICIEMBRE DE 1973

Director: HUMBERTO TORRES RAMIREZ
Subdirector: LUIS HERRERA REYES
Secretario: MARCELO FERREIRA BIZAMA

Consejo Consultivo:

JORGE ACUÑA ESTAI MARIO ROJAS RODRIGUEZ
SERGIO GALAZ ULLOA BERNARDO GESCHE MULLE
ARTURO PARADA KREFT HECTOR RONCAGLIOLO DOSQUE
ELIZABETH EMILFORK SOTO

ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA, POR LA LEY 17.828

ELIZABETH EMILFORK SOTO

Departamento de Derecho Económico

La Ley 17.828 (D.O. de 8 IX 1972) que reajusta las remuneraciones del sector público, contiene interesantes modificaciones tributarias que no sólo tienden a financiar el citado reajuste, sino que, además, alteran en forma sustancial nuestro sistema impositivo recogiendo algunas de las modernas tendencias del Derecho Tributario. Es así como, reconociendo las distorsiones que el proceso inflacionario provoca en la recaudación, se establece la obligación de efectuar pagos a cuenta de impuestos sobre la base de los ingresos percibidos en un determinado período.

Por otra parte, e inspirado en el principio de equidad, en cuanto la carga tributaria debe representar una mayor proporción de las rentas altas, así como procurando una mejor fiscalización del tributo, se va a la creación de un gravamen único, progresivo, a las rentas provenientes de sueldos, salarios, pensiones, etc.

Procuraremos a través de este artículo dar una visión explicativa de las reformas señaladas, abocándonos en esta primera parte al sistema de los denominados "Pagos provisionales", para abordar, posteriormente, el estudio del "Impuesto Único".

Sistema de pagos provisionales.

Para delimitar el alcance de las modificaciones en comentario, es necesario hacer presente que ellas se refieren, como su nombre lo indica, sólo a la forma de efectuar el pago del Impuesto a la Renta de los contribuyentes que se señalan (en términos generales, contribuyentes de primera categoría, profesionales y sociedades de profesionales), no alterándose, en consecuencia, las disposiciones que reglamentan la base imponible, la forma de determinarla, las tasas, etc.

En esencia, la idea de la ley, como ya se adelantara, consiste en obligar a los contribuyentes señalados a efectuar pagos a cuenta de los impuestos, a medida que se vaya generando la

renta gravada. El impuesto definitivo se determina en los períodos normales de pago, estableciéndose normas para la imputación de estos pagos provisionales y para el ajuste de las diferencias que pudieran ocasionarse.

1.— Contribuyentes obligados a efectuar pagos provisionales.

De lo dispuesto en el art. A de la ley, se desprende que los contribuyentes afectos al nuevo sistema son los siguientes:

- a) Contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la industria, comercio, minería, explotación de las riquezas del mar y demás actividades extractivas;
- b) Bancos;
- c) Corredores, martilleros, empresas constructoras, agentes de Aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro;
- d) Otros contribuyentes que desarrollen actividades gravadas en primera categoría (1);
- e) Personas naturales que obtengan rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no gravada en la primera categoría;
- f) Sociedades de profesionales.

Además de los mencionados, la Ley 17.940 (D.O. 6-VI-73) faculta a los siguientes contribuyentes para efectuar pagos provisionales:

- a) Personas obligadas a declarar y pagar impuesto Global Complementario;
- b) Contribuyentes que, estando afectos al impuesto único deban efectuar el ajuste de su impuesto por el hecho de percibir remuneraciones de dos o más empleadores simultáneamente.

De la enumeración transcrita se desprende que no quedan obligados a efectuar pagos provisionales aquellas personas que obtengan rentas de las clasificadas en el N° 1 del art. 20 (renta de bienes raíces); en el N° 2 de la misma disposición (rentas de valores mobiliarios) y los contribuyentes afectos al sistema de impuesto único.

(1) El art. 21 de la ley 17.940 exime a los establecimientos particulares de enseñanza de la obligación de efectuar pagos provisionales, estableciendo sí que el impuesto que en definitiva les corresponda deberá ser pagado en una sola cuota al momento de presentar la declaración anual.

Es menester tener presente, sin embargo, que es requisito genérico para quedar comprendidos dentro de esta obligación que el contribuyente esté "obligado por la ley de la renta a presentar declaraciones anuales de primera y/o segunda categoría".

2.— Situación de los socios de sociedades de personas.

Del análisis de las disposiciones sobre la materia surge la duda de saber si los socios de sociedades de personas quedarán o no obligados también a efectuar pagos provisionales por la proporción de las utilidades que les correspondan en la sociedad.

Según lo que hemos dicho anteriormente, para que un contribuyente quede comprendido dentro de esta obligación es menester que esté obligado, según la Ley de la Renta, a presentar declaración de categoría, requisito que no concurre tratándose de socios de sociedades de personas, toda vez que el art. 14 impone esta obligación a la sociedad, quedando el socio obligado sólo al Global Complementario o Adicional.

Sin embargo, el art. B. de la ley establece que "tratándose de socios de sociedades de personas el monto del pago provisional mensual comprende el impuesto Global Complementario o Adicional que le corresponda en proporción a las rentas obtenidas en la respectiva sociedad".

A primera vista, esta norma pareciera indicar que el pago provisional, realizado por los socios, cubrirá sus impuestos Global Complementario o Adicional. Pero, por las razones antes expuestas, esta interpretación no parece acertada. De modo que sólo podría estimarse que con esa disposición se pretende dar las normas para imputar los pagos provisionales efectuados por la Sociedad. Si ese fuera su alcance, sería una norma inoficiosa, toda vez que el art. I de la ley, reglamenta específicamente esa materia, al establecer: "El impuesto provisional pagado por sociedades de personas deberá ser imputado en orden sucesivo a las siguientes obligaciones tributarias: 1.— Impuesto a la Renta de Categoría que debe declararse en el mes de Marzo, por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha señalada en la Ley de la Renta; 2.— Impuesto Global Complementario o Adicional que deben declarar los socios de sociedades de personas; 3.— Impuesto patrimonial que deben declarar los socios de sociedades de personas, en la misma oportunidad en que presentan su declaración de impuesto Global Complementario; y 4.— Otros impuestos de declaración anual".

3.— Monto de los pagos provisorios.

Tasas.— Las tasas aplicables al efecto varían, según se trate de contribuyentes de primera categoría: 1% de los ingresos brutos, o de segunda categoría: 5% para profesionales liberales y 9% para sociedades de profesionales, aplicados también sobre ingresos brutos.

Base por considerar.— Establece la ley que los porcentajes antes señalados se aplicarán sobre los "ingresos brutos" devengados mensualmente por los contribuyentes de primera categoría y percibidos en el mismo lapso, para los de segunda.

Por expresa disposición legal se excluyen del concepto de ingresos brutos, para estos efectos: a) las cantidades sobre las cuales no existe obligación de efectuar pagos provisionales, por ejemplo, rentas de bienes raíces; b) ventas realizadas por cuenta de terceros; y c) cantidades que el contribuyente reciba de sus clientes como reembolso de pagos hechos por cuenta de dichos clientes, siempre que los pagos y los reembolsos a que del lugar se comprueben con documentación fidedigna y se registren en la contabilidad debidamente individualizados y no en forma global o estimativa. Sin embargo, cuando se trate de contribuyentes afectos al impuesto a los servicios (Ley 12.120) sólo se aceptará la deducción de los gastos indicados en el art. 26 de dicha ley, cumpliéndose los requisitos del art. 31 del Reglamento.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos ha complementado las normas sobre la materia esclareciendo algunas situaciones en que el concepto de ingresos brutos pudiera prestarse a dudas (2). Así por ejemplo, señala que, en el caso de ventas de mercaderías se considerará el precio de venta, menos el monto del impuesto a las compraventas que estuviere incluido o recargado en el precio; tratándose de prestaciones de servicios, se atenderá al valor de la prestación, incluyendo el de los materiales, repuestos y otros elementos, sin considerar el monto del impuesto a los servicios, que se recarga separadamente, ni los gastos reembolsables a que antes se ha hecho referencia.

Situación de las rentas exentas de impuesto de 1ª Categoría.

Siendo los pagos provisionales, pagos "a cuenta" de los impuestos de categoría, Global Complementario y Adicional que en definitiva correspondan al contribuyente y, teniendo presente que, desde la derogación de las franquicias al Impuesto Global Complementario establecida por la Ley N° 17.073, la circunstan-

(2) B.S.I.I. N° 229, XII, 1972, pág. 8657.

cia de encontrarse un sujeto exento del impuesto de categoría no se traduce necesariamente en la exención del Impuesto Global Complementario, es natural que la obligación en estudio afecte también a aquellos que perciban o devenguen rentas exentas del impuesto de primera categoría. Consecuente con estas ideas, el art. D de la ley establece que "el pago provisional será también exigible para las personas naturales y sociedades de personas que obtengan ingresos brutos mensuales correspondientes a rentas clasificadas en los Nos. 3, 4 y 5 del art. 20 que se encuentren exentas del impuesto de primera categoría y afectas a Global Complementario o Adicional".

Sin embargo, este criterio no se mantiene, discriminándose en forma injustificada y por razones que escapan a nuestro entender, respecto de aquellos contribuyentes que obtienen rentas parcialmente exentas del impuesto de primera categoría o cuyos ingresos están compuestos por rentas afectas y exentas. En efecto, en la primera situación, esto es, tratándose de contribuyentes que gozan, podríamos decir, de rebaja parcial de la tasa (3), el art. E establece que el porcentaje de pago provisional se disminuirá en la misma proporción en que tales rentas se benefician de la exención. En el segundo caso, esto es, ingresos brutos compuestos de rentas afectas y exentas, por disposición del art. F, el pago provisional se calcula sólo sobre las rentas afectas.

Con estas disposiciones se llega al absurdo de exigir pago provisional sobre el total de los ingresos brutos a contribuyentes absolutamente exentos del impuesto de categoría, en tanto que un contribuyente que obtuviera, por ejemplo un 95% de sus rentas exentas y un 5% de ellas gravadas, sólo efectuaría pago provisional sobre este 5%.

4.— Situaciones en que se reduce o elimina la obligación de efectuar pagos provisionales.

a) Retención de impuestos.— En aquellos casos en que, en virtud de lo dispuesto en el art. 81, N° 2, proceda la retención de parte del impuesto de segunda categoría, los contribuyentes obligados a efectuar pagos provisionales por dichas rentas podrán imputar a ellos las retenciones que se les haya efectuado (art. M).

Con el fin de simplificar el sistema y evitar trámites inútiles, la misma ley se encarga de modificar las tasas de retención del art. 81, equiparándolas a las de pago provisional.

(3) Se trata, por ejemplo, de empresas industriales acogidas a las franquicias de la ley 13.908 que, en virtud de lo dispuesto en el art. 60 de dicho cuerpo legal, quedan exentas en un 90% del Impuesto a la Renta, exención que no incluye el Impuesto Global Complementario o Adicional que pueda afectar a cada industrial, socio o accionista.

De manera que, por aplicación de esta norma puede ocurrir que el monto total de los ingresos del contribuyente haya estado afecto a las normas de retención, en cuyo caso se encontrará liberado de efectuar pagos provisionales; si sólo parte de sus ingresos se encontraban en esta situación, la obligación subsiste, pero reducida a la diferencia, una vez efectuadas las imputaciones que procedan.

b) Ausencia de base.— Si el contribuyente no ha tenido ingresos brutos, percibidos, o devengados, según corresponda, no se encuentra obligado a efectuar pagos provisionales, toda vez que carece de base sobre la cual efectuar los cálculos correspondientes.

Es interesante hacer presente que, sobre este punto, el proyecto del Ejecutivo establecía normas diferentes. En efecto, el art. G del proyecto contemplaba un monto mínimo para dichos pagos equivalente a "un duodécimo del impuesto a la renta que correspondió declarar por el año tributario inmediatamente anterior, el que deberá previamente ser reajustado en el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor por el período comprendido entre la fecha de cierre del balance del citado año tributario y el mes anterior a la fecha en que corresponda efectuar el primer pago provisional correspondiente al ejercicio comercial o año calendario. En el caso de contribuyentes individuales o sociedades de personas, el mínimo establecido en este artículo se calculará incluyendo el Impuesto Global Complementario o Adicional del contribuyente o socio de sociedades de personas en la proporción correspondiente".

c) Existencia de pérdidas.— Siendo los pagos provisionales pagos hechos a cuenta de los impuestos que en definitiva se determinen, es lógico que no existiendo utilidades que vayan a ser gravadas tampoco exista obligación de efectuar tales pagos. Tal es la situación que reglamenta el art. O de la ley, al prescribir que: "Los contribuyentes de la primera categoría que en el primer trimestre de su ejercicio comercial obtuvieren pérdidas, podrán no efectuar los pagos provisionales correspondientes a los meses del trimestre siguiente, dando aviso de esta circunstancia al Servicio de Impuestos Internos, acompañado de un estado de pérdidas y ganancias de ese trimestre. Si la situación de pérdida se mantiene durante el segundo o tercer trimestres del mismo ejercicio comercial o se produce en alguno de ellos, podrán no efectuarse los pagos provisionales correspondientes a los meses del trimestre siguiente a aquel en que ella se produjo, dando el aviso correspondiente al Servicio de Impuestos Internos acompañado del estado de pérdidas y ganancias del trimestre

respectivo. Producida utilidad en algún trimestre, deberán reanudarse los pagos provisionales sin necesidad de aviso a Impuestos Internos, en el trimestre inmediatamente siguiente, aun cuando en este último trimestre se produjere pérdida".

Conforme a esta disposición, los contribuyentes podrán efectuar trimestralmente una especie de balance o, como dice la ley, "un estado de ganancias y pérdidas". Si del resultado de este análisis se detectan pérdidas se suspende la obligación de efectuar pagos provisionales a partir del trimestre siguiente y mientras se mantenga la situación de pérdida. Esta regla sin embargo no rige, a nuestro entender, tratándose de pérdidas producidas en el último trimestre del ejercicio comercial, toda vez que el art. O al reglamentar esta situación se refiere específicamente a las originadas durante "el primer, segundo y tercer trimestre", facultando la suspensión de los pagos en "los meses del trimestre siguiente". En otras palabras, y de acuerdo con nuestra opinión, no procedería la suspensión basada en la existencia de pérdidas originadas en un ejercicio anterior.

No ha sido sin embargo éste el criterio adoptado por el Servicio de Impuestos Internos, quién, ante consultas formuladas sobre el particular, ha autorizado la suspensión de pagos provisionales durante el primer trimestre del año 1973, por imputación de pérdidas originadas en ejercicios anteriores.

5.— Pagos provisionales voluntarios.

La ley faculta a los contribuyentes para efectuar pagos provisionales ocasionales cuando, estando afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, no se encuentren incorporados al sistema.

Asimismo, les faculta para realizar pagos superiores, sin limitación, a las cantidades que según la ley les corresponda.

6.— Plazo y lugar de pago.

Según lo dispuesto en el art. C, los pagos deben enterarse en Tesorería entre el 1º y el 12 del mes siguiente a la obtención de los ingresos. Esta norma se altera, sin embargo, en la práctica en aquellos lugares en que Tesorería no aplica el sistema de declaración y pago simultáneo, en cuyo caso la declaración de pago provisional se hace en la oportunidad anteriormente señalada y el pago, entre los días 14 y 22 del mes siguiente a la declaración.

Es competente la Tesorería en que normalmente el contribuyente cancela sus impuestos de declaración anual. Si con mo-

tivo de sus actividades le corresponde el pago de impuestos de la Ley 12.120 en diferentes Tesorerías, el pago provisional deberá efectuarse en los mismos lugares.

7.— Imputación de los pagos.

Determinados los impuestos, conforme a las reglas generales, y efectuada la declaración en los plazos señalados en el art. 72, procederá imputar al impuesto definitivo los pagos provisionales efectuados por el año calendario o período de balance. A nuestro entender, esta redacción implica autorizar la imputación de todos aquellos pagos provisionales correspondientes a ingresos obtenidos en el año calendario o período de balance, aun cuando su entero en Tesorería se haya efectuado fuera de dicho año calendario o período de balance.

Para los efectos de la imputación, la ley establece un orden de prioridades ordenando destinar, en orden sucesivo los pagos provisionales a: 1.— Impuesto de Categoría; 2.— Impuesto Global Complementario o Adicional del contribuyente individual o socio de sociedades de personas; 3.— Impuesto Patrimonial de los contribuyentes individuales o socios de sociedades de personas; 4.— Impuesto Patrimonial que afecte a las Sociedades Anónimas, y 5.— Otros impuestos de declaración anual.

8.— Ajustes.

Efectuada la imputación en la forma señalada, se presentan tres alternativas teóricas: a) que los pagos provisionales hayan cubierto la totalidad de los impuestos. En este evento, de poco probable ocurrencia, el contribuyente cumpliría sus obligaciones tributarias presentando su declaración con indicación de los pagos provisionales efectuados; b) Que el monto de los pagos provisionales exceda la suma de los impuestos debidos por el contribuyente, originándose un saldo a su favor. En esta alternativa, la ley establece que dicho saldo, debidamente reajustado de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el año calendario anterior, se imputará al o los próximos pagos provisionales; a menos que el contribuyente dejare de estar afecto a esta obligación, en cuyo caso, podrá solicitar la devolución del referido saldo.

Esta disposición, aparentemente clara, podría dar origen a problemas si la relacionamos con la facultad que el art. 6 concede a los contribuyentes para efectuar pagos provisionales superiores a los que por ley les corresponde. Supongamos, por ejemplo que un contribuyente efectúa en los meses de Diciembre y

Enero (pagos provisionales correspondientes a ingresos de Noviembre y Diciembre) pagos provisionales de tal magnitud que no sólo le permiten solucionar la totalidad de sus impuestos, sino que además le proporcionan un considerable saldo a su favor. Este saldo, ¿se reajustará totalmente en el porcentaje íntegro de variación experimentado por el índice de precios del año anterior, o sólo en proporción al tiempo que ha permanecido en arcas fiscales?

c) La tercera alternativa, de más probable ocurrencia es que el monto de los pagos provisionales no alcance a cubrir la suma de los impuestos anuales antes referidos. Creemos que, dado el monto de los pagos provisionales, ésta será la situación más frecuente. Si tomamos por ejemplo, un contribuyente profesional, el monto de su pago provisional corresponde, según hemos visto, al 5% de sus ingresos brutos, lo que equivale aproximadamente al 7,1% de los ingresos netos (considerando la posibilidad de rebajar como gasto el 30% de los ingresos). En este caso, el pago provisional efectuado alcanzará tan sólo para hacer pago del impuesto de categoría (7%) que afecta a ese contribuyente, pudiendo imputar al Impuesto Global Complementario sólo un 0,1%, originándose un saldo en su contra por la diferencia, que deberá pagarse en una sola cuota al momento de presentar su declaración anual (art. J).

Nada dice la ley modificatoria sobre la reajustabilidad del referido saldo, a diferencia de la situación comentada anteriormente. En consecuencia, el problema radica en determinar si serán aplicables a esta situación lo dispuesto en los arts. 77 y 77 bis (4).

En nuestro concepto, sería absolutamente inaplicable lo dispuesto en el art. 77 bis, toda vez que dicha disposición se refiere específicamente a "los impuestos establecidos en esta ley que deban pagarse en moneda nacional y en la forma señalada en el art. 76", es decir, en tres o diez cuotas.

Más aceptable nos parece extender la aplicación del art. 77 que, aun cuando también se refiere a las antiguas formas de pago, reglamenta la misma situación que ahora contempla el art. J, es decir, el pago de la totalidad del impuesto (actualmente, de la diferencia) al momento de efectuar la declaración.

(4) El art. 77 bis establece la reajustabilidad en un 100% de la variación experimentada por el índice de precios al consumidor, para los impuestos que se paguen en 3 ó 10 cuotas. Este reajuste será de sólo el 50% de dicha variación, cuando el pago se efectúa en una sola cuota al momento de presentarse la declaración, según lo prescrito en el art. 77.

9.— Situación de los contribuyentes que efectúan balance a Junio.

Las modificaciones introducidas por la ley que comentamos en las disposiciones de la Ley de la Renta para hacer aplicable el sistema de pagos provisionales han creado, a nuestro entender, confusión respecto de la situación de los contribuyentes que efectúan balances en el mes de Junio:

Las normas que establecen el sistema de pagos provisionales no distinguen, ni se refieren en modo alguno al período o fecha en que se efectúe el balance, de modo que, ateniéndonos a ellas, tanto los contribuyentes con balance al mes de Diciembre como los con balance a Junio quedan obligados por este nuevo sistema.

Sin embargo, la misma ley al modificar el art. 76, para hacer operable el sistema de pagos provisionales, mantiene el N° 2 de esa disposición (ahora, N° 1 por prescripción de la ley modificatoria) que establece que "los contribuyentes a que se refiere el N° 2 del art. 72 (con balance a Junio) pagarán la primera cuota al presentar su declaración y la segunda y tercera cuotas en los dos trimestres siguientes, respectivamente".

Resulta difícil aventurar alguna opinión sobre este punto. Por una parte, podría estimarse que ha sido sólo error del legislador la mantención de ese N° 2 del art. 76 que origina el problema, en especial, si tenemos presente que la tendencia no ha sido precisamente la de beneficiar los contribuyentes con balance a Junio, sino, por el contrario, tratar de uniformar las fechas de balance al mes de Diciembre. Esta tendencia quedaba de manifiesto en el art. transitorio C del proyecto del Ejecutivo, posteriormente eliminado por el Congreso, conforme al cual "Los contribuyentes que no sean sociedades anónimas deberán efectuar sus balances al día 31 de Diciembre de cada año, excepto en los casos de términos de giro. Para estos efectos estos contribuyentes deberán practicar su primer balance de 6 meses el día 31 de Diciembre de 1973".

Desafortunadamente, esta disposición transitoria que citamos no sólo no nos ayuda a esclarecer el problema a que estamos abocados, sino por el contrario, lo oscurece aún más, toda vez que no podemos pensar que era intención del Ejecutivo beneficiar a las Sociedades Anónimas, únicas contribuyentes que conforme al proyecto quedaban con balance a Junio.

Sin embargo, las normas se mantienen y la contradicción subsiste, de modo que conforme a ellas, a nuestro entender, los contribuyentes en estudio tienen una situación diferenciada y más favorable, el problema se reduciría a determinar si la norma del art. 76, N° 2, excluye a los contribuyentes con balance a Junio de las normas sobre pago provisional, manteniendo su posibili-

dad de efectuar el pago del impuesto en tres cuotas, o si dicha disposición reglamenta la forma de pago de las diferencias que se originen en contra del contribuyente una vez efectuadas las imputaciones de los pagos provisionales.

Continuaremos el estudio de las modificaciones a la Ley de la Renta, en el próximo número de esta revista, abordando el tema del denominado "Impuesto Unico".