Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION



REVISTA DE DERECHO

AÑO XLIII — Nº 164

ENERO - DICIEMBRE DE 1976

ESCUELA DE DERECHO

CONCEPCION — CHILE

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

EL SISTEMA DE PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

Prof. ELIZABETH EMILFORK
Departamento Derecho Económico

1. El sistema de Pagos Provisionales (p.p.) introducido en nuestra legislación por la Ley 17.828 de 1972 ha sido objeto de múltiples modificaciones e interpretaciones por parte del Servicio de Impuestos Internos. Ellas han estado destinadas, fundamentalmente, a ajustar el mecanismo de modo de lograr el objetivo perseguido por el sistema, cual es el de provisionar los distintos impuestos a la renta que deban pagarse en el año tributario correspondiente.[1]

Transcurridos cinco años desde la dictación de la Ley 17.828, podemos estimar que los problemas de ajustes antedichos han sido superados, lo que hace presumir una cierta estabilidad de la legislación. Ello nos lleva a tratar de dar una visión orgánica del sistema en comentario con fines eminentemente didácticos.

2. *Naturaleza jurídica de los pagos provisionales.* Si bien desde un punto de vista teórico pudiera resultar interesante determinar la naturaleza jurídica de estos pagos a fin de definir si ellos constituyen impuestos propiamente tales o, como los llama el Servicio, "meros depósitos a cuenta de los impuestos anuales"[2], en la práctica, tal definición carece de relevancia y —cuando la ha tenido— el problema ha sido solucionado por la propia ley sin comprometerse por ninguna de las dos posiciones.

En efecto, bajo el imperio del antiguo Art. 55 de la L.I.R., para determinar la renta neta global se permitía la deducción de "los impuestos de categoría, pagados en el año calendario a que corresponda la renta bruta global". Con esa redacción resultaba vital determinar si los pagos provisionales podían o no ser calificados de impuestos de categoría; sin embargo, el mismo Art. 55 se encargaba de precisar que "los impuestos de categoría, por aquella parte que se cumpla mediante la imputación de p.p.m. y/o de impuestos retenidos se considerarán pagados en el mes en que debe presentarse la respectiva declaración de renta".

En nuestro concepto, y no obstante que los arts. 94 y 95 lo califican de "impuesto provisional", no constituyen técnicamente impuestos, sino simples provisiones a cuenta de los mismos que asumen al tenor de lo dispuesto en el Art. 98 el carácter de impuestos sujetos a retención para los efectos de su declaración, pago y aplicación de sanciones. Aún más, conforme al Art. 41 Nº 4 debemos estimar que estas sumas no salen del patrimonio del contribuyente, constituyendo para los efectos de su actualización, activos no monetarios.

[1]Circular 82, B. SII VIII-76, p. 11184.
[2]Circular 32, B. SII IV-74, p. 9418.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

3. *Clasificación de los Pagos Provisionales Mensuales.*

De acuerdo a lo establecido en los Arts. 84, 88 y 96 inc. 2, los p.p.m. pueden asumir tres formas: p.p.m. obligatorios, voluntarios y especiales.

P.p. ogligatorios son aquellos que la ley exige compulsivamente de ciertos contribuyentes y cuya omisión acarrea la aplicación de sanciones.
P.p. voluntarios son, como su nombre lo indica, aquellos que los contribuyentes efectúan voluntariamente, durante el ejercicio comercial correspondiente, sea con el objeto de cubrir posteriores pagos obligatorios (Art. 88) o diferencias de impuestos que pudieran originarse una vez efectuado el proceso de imputación.

Los p.p. especiales son también pagos voluntarios que se hacen con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio respectivo y hasta el mes anterior a aquel en que legalmente deban pagarse los impuestos anuales (Art. 96 inc. 2). La diferencia entre los p.p.m. voluntarios y especiales radica, según se verá más adelante, en los efectos que ellos producen sobre la reajustabilidad del Art. 72.

4. *Pagos Provisionales Obligatorios.*

4.1. Contribuyentes obligados a efectuar p.p. mensuales.

Se encuentran señalados en los Arts. 84 y 85 de la L.I.R.

— Se trata, en general, de contribuyentes obligados por la ley a presentar declaraciones anuales de primera y/o segunda categoría. Se excluyen, sin embargo, aquellos contribuyentes que obtengan ingresos clasificados en el Art. 20 Nº 1 letras b), c) y d) y Art. 20 Nº 2.

— Se encuentran también obligados a efectuar p.p. mensuales las personas naturales y sociedades de personas que obtienen rentas clasificadas en el Art. 20 Nos. 3, 4 y 5 no obstante que puedan encontrarse exentas del impuesto de categoría, siempre que estén afectas al impuesto global complementario o adicional.

4.2. *Monto de los pagos provisionales mensuales.* Es tal vez éste uno de los aspectos que mayores modificaciones ha experimentado en los años que lleva de aplicación el sistema. Dichas modificaciones han tenido por objeto, como dijéramos anteriormente, aproximar —cuanto sea posible— las sumas enteradas por concepto de pagos provisionales obligatorios con los impuestos que en definitiva afecten al contribuyente. La base, sobre la cual se aplicarán los porcentajes correspondientes, está constituida por los ingresos brutos mensuales, entendiendo por tales aquéllos señalados en el Art. 29 de la ley. No obstante, deberán excluirse para estos efectos las sumas correspondientes a ventas realizadas por cuenta de terceros y, en los casos de

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

prestaciones de servicios, los gastos reembolsables que cumplan con los requisitos indicados en el inciso 7º de la letra a) del Art. 84.[3, 4]

En cuanto a la tasa es menester distinguir tres situaciones:

a) Regla general: la tasa se establece en base al promedio ponderado de los porcentajes aplicados a los ingresos brutos del ejercicio comercial inmediatamente anterior, incrementada o disminuida en la diferencia porcentual que se produzca entre el monto total de los p.p.m. obligatorios, debidamente actualizados y el monto total de los impuestos de 1ª categoría, tasa adicional del Art. 21 y global complementario o adicional del empresario o socios que debieron pagarse en dicho ejercicio, sin considerar el reajuste del Art. 72.

La tasa así determinada tiene vigencia desde el mes en que deba presentarse la declaración de renta correspondiente al ejercicio comercial anterior (normalmente desde el mes de abril) y hasta el mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración de renta (normalmente hasta el mes de marzo del año siguiente). Esto lleva consigo la aplicación de dos tasas durante el mismo ejercicio comercial.
Etapas para el cálculo.

1) Cálculo del promedio ponderado para el ejercicio comercial 1977:

/ I / II /III/	/IV/ V /VI/VII/VIII/IX/ X /XI/XII/
2%	4%

Atendido que la tasa de 2% (que se arrastraba desde el año 1976) se aplicó durante un período de tres meses y la tasa de 4% durante un período de 9 meses, el promedio ponderado se calcularía de la siguiente manera:

2% × (período de vigencia) 3 = 6%
4% × " " " 9 = 36%
42% : 12 = 3,5%
(prom. ponderado)

2) El cálculo del incremento o disminución, si proceden:
Total impuestos año tributario 78

— P.P.M. obligatorios actualizados ej. com. 77
Diferencia ..... % = P.P.M. obligatorios ..... Diferencia

100 X

$$X = \frac{\text{Diferencia} \times 100}{\text{P.P.M. Obligatorios}}$$

[3]No obstante, la remisión que hace la norma citada a la ley de impuesto a los servicios debe entenderse, en nuestro concepto, derogada tácitamente por el DL 1606 que eliminó las normas pertinentes del DL 825.
[4]Véase además Circular 127, B. SII XI-76, p. 11389 sobre el concepto de ingresos brutos y la situación de la promesa de venta de Bienes Raíces, para los efectos de los p.p.; y Circular 158, B. SII II-1977, p. 11554 respecto de CEPAC.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

b) Conforme a lo establecido en el Art. 86, la tasa así determinada podrá reducirse en aquellos períodos en que el contribuyente obtenga rentas exentas total o parcialmente del impuesto de primera categoría, siempre que esta situación no se haya producido en el ejercicio comercial anterior (en cuyo caso ya estaría considerado en el promedio ponderado correspondiente).

c) En aquellos casos en que exista imposibilidad de aplicar el sistema señalado en la letra a) —primer ejercicio, existencias de pérdidas, etc.—, el porcentaje a aplicar es una tasa fija del 2%.

4.3. *Suspensión de la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales.*

Acorde con el principio —tantas veces reiterado— de tratar de obtener un equilibrio entre los p.p.m. y los impuestos definitivos, el Art. 90 establece la posibilidad de suspenderlos con motivo de la existencia de pérdidas.

El contribuyente podrá acogerse a esta suspensión:

a) Cuando el balance anual del ejercicio haya arrojado pérdidas;

b) Cuando se produzca una situación de pérdidas en el primer, segundo o tercer trimestre del ejercicio.

Del análisis del Art. 90 se desprende que no procederá la suspensión en los siguientes casos:

a) Cuando se trate del primer ejercicio del contribuyente. En efecto, la disposición en comentario establece: "Los contribuyentes de la 1ª categoría que en un año comercial obtuvieren pérdidas, podrán no efectuar los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre *del año comercial siguiente*. Si la situación de pérdida se mantiene en el primer, segundo y tercer trimestre, del *mismo ejercicio comercial siguiente*, o se produce en alguno de los *citados trimestres* . . ."

b) Tampoco procederá la suspensión cuando la situación de pérdida se produce en el último trimestre del ejercicio, existiendo, sin embargo, utilidades en el balance anual.

Forma en que se determinan las pérdidas. Para los efectos de establecer las pérdidas, el contribuyente deberá ceñirse a todas las normas sobre determinación de la renta líquida imponible contenida en la Ley de Impuesto a la Renta, incluidas aquéllas sobre corrección monetaria del Art. 41, naturalmente, en proporción al período de que se trate.[5]

En relación con el período a considerar debe destacarse que, aun cuando la ley se refiere a períodos trimestrales, la determinación de la pérdida debe incluir las pérdidas de arrastre (deducibles conforme al Art. 31 Nº 3) y las utilidades o pérdidas generadas en el ejercicio hasta el momento en que se invoque la suspensión.

[5]Circular 117, B. SII XI-75, p. 10554.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Efectos de la suspensión. Establecida la situación de pérdidas, los contribuyentes podrán suspender los pagos provisionales correspondientes al trimestre siguiente. Es así como si la pérdida se produce en el balance anual, la suspensión operará respecto de los p.p.m. que debían enterarse en Tesorería correspondientes a los ingresos brutos de los meses de enero, febrero y marzo del ejercicio comercial siguiente. Producida utilidad (determinada en conformidad a las normas comentadas en el párrafo anterior). Los p.p.m. deben reanudarse a partir del trimestre siguiente a aquel en que dicha situación se produjo.

Requisitos Formales.

Sobre este particular es necesario distinguir:

a) Si la suspensión tiene como fundamento pérdidas detectadas en el balance anual, ella opera en forma automática, siendo suficiente la presentación de dicho balance en el mes en que legalmente es exigible.

b) Si la suspensión tiene como fundamento pérdidas detectadas en algún trimestre del ejercicio, el contribuyente deberá dar aviso al Servicio de Impuestos Internos acompañando un estado de pérdidas y ganancias que refleje la "real y efectiva situación de la empresa a la fecha de su confección".[6]

Tanto el aviso escrito, como el estado de pérdidas y ganancias deben presentarse dentro del mes siguiente al trimestre en que se produjo la pérdida[7]. No obstante, la presentación de dichos antecedentes con posterioridad al período señalado no obsta para que el contribuyente pueda hacer efectiva la suspensión; en este evento, sin embargo, le sería aplicable la sanción contemplada en el Nº 1 del Art. 97.

4.4. Fecha y lugar de pago. De acuerdo con lo establecido en el Art. 8 del Decreto de Hacienda 291, los p.p.m. deberán declararse y pagarse hasta el día 12 del mes siguiente a la obtención de los ingresos. Si dicho día corresponde a sábado o festivo el plazo se entiende prorrogado hasta el día hábil siguiente. Dichos pagos se efectuarán en la Tesorería en que normalmente paga sus impuestos de declaración anual. No obstante, el Art. 92 de la LIR establece que, aquellos contribuyentes que paguen los impuestos del D.L. 825 en diferentes tesorerías en razón de la ubicación de sus actividades, deberán enterar los p.p.m. en los mismos lugares.

4.5. Consecuencias del no pago de los p.p.m. obligatorios. Se ha dicho anteriormente que, para los efectos de su declaración, pago y aplicación de sanciones, los p.p.m. son considerados como impuestos sujetos a retención (Art. 98 LIR.), afectándoles en consecuencia todas las normas que rigen respecto de este tipo de tributos (Por ej.: Art. 96 y 97 Nº 11).

Ahora bien, para determinar las sanciones aplicables en caso de retardo o no pago de los p.p.m. obligatorios, el Servicio de Impuestos Internos ha distinguido tres situaciones:[8]

[6]Circular 117 citada.
[7]D. 117. D.O. 24-II-75.
[8]Circular 102, B. SII X-75, p. 10443 y Circular 117, B. SII XI-75, p. 10535.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

1. No entero de p.p. obligatorios fiscalizados cuando la obligación tributaria ya se encuentra cumplida. Se trata, por ejemplo, de un contribuyente que omitió los p.p.m. correspondientes al mes de abril de 1976, pero que a la fecha de la fiscalización tiene pagados sus impuestos anuales correspondientes al ejercicio comercial 1976.

En la situación en comentario, las sanciones aplicables serían las siguientes:

a) De conformidad con el art. 53 del C.T., procede reajustar las sumas adeudadas en el mismo porcentaje de aumento que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento y el último día del segundo mes que precede al de su pago.

Aun cuando, técnicamente, los p.p.m. adeudados deberían entenderse pagados al solucionarse los impuestos anuales correspondientes, el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que la reajustabilidad del Art. 53 operará tomando en consideración la variación del I.P.C. en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al vencimiento hasta el último día del segundo mes que precede al término del ejercicio; ello, por cuanto, por aplicación del Art. 72, las sumas no cubiertas con p.p.m. sufren la reajustabilidad que dicha disposición establece.[9, 10]

Teniendo presente que la obligación tributaria se encuentra cumplida, el contribuyente sólo será obligado al pago de los reajustes correspondientes siendo improcedente el cobro de los p.p.m. que originan dichos reajustes.

b) *Intereses penales.* De acuerdo siempre que con el Art. 53 inc. 3 del C.T., procede el cobro de un 1,5% de interés penal por cada mes o fracción de mes de retraso en el pago. Dicho interés se aplicará hasta la fecha en que legalmente se haga la declaración y pago de los impuestos anuales correspondientes.

c) *Multas.* En la situación en análisis el contribuyente incurrirá en las multas contempladas en el Art. 97 Nº 2 y 97 Nº 11 del C.T.[11]

Tanto los intereses como las multas deberán aplicarse sobre los valores impagos debidamente reajustados. Sobre este punto, el S.I.I. ha establecido que, para estos efectos, el cálculo del reajuste comprenderá desde el mes anterior a aquel en que debió efectuarse el pago, hasta el último día del segundo mes anterior a la fecha en que se efectuó el pago de los impuestos anuales, esto es, normalmente hasta el mes de febrero del año tributario correspondiente.

[9] Circular 102 cit.
[10] Cabe hacer presente que al modificarse las normas de desfase del art. 72 de la LIR, se plantea el problema de determinar si la reajustabilidad del art. 53 alcanzará hasta el último día del segundo mes... como lo señalan las instrucciones en comentario, o hasta el último día del mes anterior al cierre del ejercicio, para calzar debidamente con las normas de reajustabilidad del art. 72.
[11] Debe tenerse presente que, cuando el incumplimiento del contribuyente radica en el hecho de haber efectuado p.p.m. inferiores a los que legalmente correspondía, no procederá la aplicación del art. 97 Nº 2.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

2. Incumplimiento de p.p.m. fiscalizados en el mismo ejercicio en que debían enterarse.

Las consecuencias del no pago en este caso son similares a las analizadas en el Nº 1 precedente. Cabe sin embargo recordar que desde el momento en que los impuestos anuales aún no han sido pagados, corresponde el cobro no sólo de los reajustes, multas e intereses, sino también de los p.p.m. adeudados que los originan.

Debe tenerse presente que, para los efectos de su imputación posterior, deberá computarse sólo el monto neto, sin considerar los reajustes del Art. 53 del C.T., ni los otros recargos derivados de la mora (Art. 95 C.T.).[12]

5. *Pagos provisionales voluntarios y Pagos provisionales especiales.*

En estricto derecho, ambos son pagos provisionales voluntarios. En teoría, sin embargo, se les suele diferenciar tomando en consideración dos factores:

a) Momento u oportunidad en que pueden efectuarse. De acuerdo con lo establecido en los Arts. 88 y 96, los contribuyentes pueden efectuar pagos provisionales voluntarios, por cualquier cantidad, de un modo esporádico o permanente. Ahora bien, cuando dichos pagos se efectúan antes del cierre del ejercicio comercial correspondiente se les denomina pagos provisionales voluntarios; reservándose la calificación de p.p. especiales para aquellos que se realizan con posterioridad al cierre del ejercicio.

b) Efectos que ellos producen en relación con la reajustabilidad del Art. 72. Es evidente que la sola distinción en cuanto a la oportunidad en que se efectúan parece absolutamente irrelevante; sin embargo, ella cobra importancia en relación con los efectos que uno u otro tienen respecto a la reajustabilidad de los saldos de impuestos adeudados, una vez efectuado el procedimiento de imputación.

En efecto, como veremos más adelante los p.p.m. se imputaron a los impuestos de declaración anual que afecten al contribuyente (Art. 93). Si efectuado el procedimiento de imputación resultare un saldo no cubierto por los p.p., dicho saldo se reajustará en el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio o año respectivo (normalmente 30 de XI) y el último día del mes anterior a aquel en que legalmente deban pagarse (normalmente 31 marzo del año tributario correspondiente).

Ahora bien, los p.p. susceptibles de imputarse antes de la aplicación de la reajustabilidad del Art. 72 son solamente los p.p. obligatorios correspondientes a los ingresos brutos del ejercicio comercial respectivo (esto es, inclusive aquéllos ingresados hasta el día 12 de enero por los ingresos brutos del mes de diciembre), y los p.p. voluntarios del ejercicio (esto es ingresados hasta el 31 de diciembre).

[12]Circular Nº 32 citada.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Efectuada la imputación en la forma señalada se determinan los saldos adeudados y el reajuste del Art. 72. Respecto de estas cantidades procederá la imputación de los p.p. especiales, reajustados conforme a las normas del Art. 96 inc. 3º, esto es, de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC entre el último día del mes anterior a su ingreso y el último día del mes anterior a aquel en que venza el pago legal para el pago del tributo (normalmente 31 de marzo).

No obstante la reajustabilidad de que gozan los p.p. especiales, la limitación en cuanto a las posibilidades de imputación tiene trascendencia práctica.

En efecto, supongamos que en el mes de diciembre el contribuyente determina una diferencia entre el monto de sus p.p. imputables a esa fecha y sus impuestos anuales, de $ 10.000; y, supuesto que sus p.p. obligatorios correspondientes a ingresos brutos del mes de diciembre (susceptibles de enterarse en arcas fiscales hasta el 12 de enero) sean de $ 5.000. En esta situación, el contribuyente puede verse enfrentado a dos alternativas:

a) Que el ejercicio ya se encuentre cerrado; en este evento, el saldo de impuestos no cubiertos por los p.p. ($5.000) se reajustará, según la variación experimentada por el IPC entre el 30 de noviembre y el 31 de marzo; es decir, la reajustabilidad cubrirá los meses de diciembre, enero, febrero y marzo; si el contribuyente decide efectuar un p.p. especial el 2 de enero, dicho pago se reajustará sólo desde el 31 de diciembre hasta el 31 de marzo, es decir, la reajustabilidad cubrirá los meses de enero, febrero y marzo; en otras palabras, el impuesto adeudado estará afecto a una mayor reajustabilidad que los p.p.; lo que implica que, en el ejemplo propuesto, el p.p. especial no deberá ser de $ 5.000, sino mayor de modo de cubrir esa mayor reajustabilidad; por el contrario

b) si la diferencia de impuesto se detecta oportunamente, es decir, si aún existe la posibilidad de efectuar un p.p. voluntario, por ejemplo, el 31 de diciembre, no operará la reajustabilidad del impuesto siendo, en consecuencia, suficiente un p.p. voluntario por $ 5.000.

Puede apreciarse, conforme a lo dicho, que la diferencia entre uno y otro tipo de p.p. voluntarios no implica solamente cambios de denominación o de oportunidad de entero en arcas fiscales, sino que tiene importantes consecuencias pecuniarias para el contribuyente.

6. *Imputación de los pagos provisionales.*

Como se ha dicho anteriormente, los p.p. son pagos efectuados a cuenta de los impuestos anuales que corresponda pagar al contribuyente. Conforme con esta idea, los Arts. 93 y 94 de la LIR. reglamentan las prioridades a que deben sujetarse, para los efectos de su imputación. Es así como ellos cubrirán, en primer término, el impuesto de categoría; si hay remanente, la tasa adicional del Art. 21, cuando proceda, en tercer lugar el impuesto Global Complementario o Adicional, y finalmente los

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

otros impuestos de declaración anual que pudieren afectar al contribuyente.

En el caso de sociedades de personas, cubierto el impuesto de categoría que afecte a la respectiva sociedad, los remanentes si los hubiere se destinarán al G.C. o adicional de los socios y a los otros impuestos de declaración anual.

Sin embargo, tratándose de pagos provisionales voluntarios, el DL 1604, al modificar el Art. 88, estableció una excepción a las normas antes señaladas al posibilitar su imputación no sólo a los impuestos anuales, sino también "al cumplimiento de los posteriores pagos provisionales obligatorios que correspondan al mismo ejercicio comercial". Evidentemente con esta disposición se da mayor agilidad al sistema, permitiendo un aprovechamiento racional de los excedentes de caja del contribuyente.

Para los efectos de su utilización los pagos provisionales se reajustan siguiendo las ideas generales que orientan la Corrección Monetaria en la Ley de Impuesto a la Renta: el índice aplicable es el IPC, desfasado en un mes.[13]

Los p.p. debidamente reajustados se imputarán a los impuestos anuales en la forma antedicha; finalizado el proceso de imputación, el contribuyente puede verse enfrentado a las siguientes situaciones:

a) el monto de los p.p. correspondió exactamente al monto de los impuestos determinados, no existiendo saldo a favor ni en contra;

b) el monto de los p.p. fue insuficiente, produciéndose un saldo en contra del contribuyente, el que, según hemos visto, deberá reajustarse de acuerdo a las normas del Art. 72;

c) el monto de los p.p. fue excesivo, produciéndose un remanente a favor del contribuyente; este saldo a favor también goza de reajuste.

7. *Del remanente de pagos provisionales.*

Es interesante, antes de hacer el análisis del destino que puede tener el remanente originado en el proceso de imputación, reiterar una vez más que la idea que inspira el sistema es simplemente provisionar los impuestos del año tributario correspondiente o, como dice el Servicio[14], la intención del legislador es clara "en cuanto a que los p.p. se limiten a cubrir con la mayor exactitud posible los impuestos anuales a la renta que afecten al contribuyente y en ningún caso se buscó instrumentalizar un sistema que en forma sistemática arroje remanentes o excedentes que transformen indefinidamente al Fisco en deudor del sujeto pasivo de la obligación tributaria".

Estas ideas han sido determinantes para la interpretación amplia que el Servicio ha hecho del Art. 97 de la LIR.

[13]Circular 82 citada.
[14]Circular 82 cit.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Ahora bien, conforme al Art. 97 el remanente puede ser objeto de futuras imputaciones o solicitarse su devolución.

a) *Sistema de imputaciones.* Del análisis del Art. 97 y de las circulares interpretativas del Servicio se desprende que el contribuyente puede optar entre las siguientes alternativas:

1. imputación a diferencias de impuesto del mismo año tributario, que el Servicio liquide con posterioridad al proceso de imputación anual. En este caso, y considerando que el Fisco y el contribuyente son recíprocamente deudores, operaría la compensación, entendiéndose que no ha existido mora de parte del contribuyente respecto de los saldos adeudados extinguidos por esta vía.[15]

2. imputación a los pagos provisionales obligatorios que venzan con posterioridad a la fecha en que se presente la declaración anual de impuestos que originó el remanente. Considerando que por regla general las declaraciones anuales se presentan en el mes de abril, la primera imputación por esta vía podrá efectuarse respecto de los p.p. obligatorios correspondientes a los ingresos brutos de abril, que vencen en el mes de mayo.

   Este derecho puede ser ejercido por el contribuyente sin necesidad de trámite alguno, directamente en Tesorería al momento de efectuar la declaración mensual correspondiente.

   Por otra parte, el Servicio ha establecido que la circunstancia de que el contribuyente utilice esta vía no le obliga a continuar en ella hasta agotar el remanente, pudiendo optar por otras alternativas de imputación.[16]

3. imputación a los futuros impuestos anuales a la renta. El ejercicio de esta alternativa no requiere tampoco de trámite administrativo alguno, siendo suficiente indicar en el formulario respectivo el hecho de la imputación.

4. imputación a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención[17]. En este caso el contribuyente debe presentar una solicitud al servicio de Tesorerías, que deberá conformarse a las instrucciones impartidas por ese servicio en las circulares 35 y 40 de 30 de abril y 12 de mayo de 1976.

b) *Devolución del remanente.* El Art. 97 establece que "en caso que el contribuyente dejare de estar afecto al pago provisional por término de giro u otra causa y no existiere otro impuesto anual a la renta al cual imputar el respectivo saldo a favor, podrá solicitarse su devolución . . . Asimismo, podrá solicitarse la devolución del referido saldo a favor en los casos en que no pueda imputarse al cumplimiento de los próximos p.p. por efectuarse totalmente éstos mediante la retención del impuesto de segunda categoría".

[15]Circular 56, B. SII mayo 1975, p. 10182, complementada por Circular 140, B. SII enero 1976, p. 10651.
[16]Circular 116, B. SII octubre 1976, p. 11315.
[17]Dicha imputación no opera, sin embargo, respecto del impuesto del art. 5 del DL 619 (impuesto al registro). Véase B. SII 1-1977, p. 11515.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Basado en esta disposición y con un criterio interpretativo bastante amplio, el servicio ha determinado que procederá la devolución en las siguientes situaciones:[18]

1. En caso de término de giro sin que exista otro impuesto anual a la renta al cual imputar el remanente.

2. Cuando las pérdidas de arrastre (en los términos contemplados en el Art. 31 Nº 3) sean de tal magnitud que permitan fundadamente estimar que no existirá utilidad afecta a impuesto en el ejercicio comercial.

   Debemos recordar que el contribuyente que se encuentra en esta situación está facultado por la LIR. para suspender sus p.p. obligatorios, resulta lógico por tanto posibilitarle la devolución de sus remanentes.

3. Cuando el remanente de p.p. sea de tal magnitud que se estime fundadamente que ellos superarán los p.p. obligatorios que el contribuyente debe realizar en el ejercicio comercial respectivo. En este caso procederá la devolución de aquella parte que exceda del monto a imputar a dichos pagos y previa solicitud a la Dirección Regional, quien resolverá a su juicio exclusivo.

4. Tratándose de contribuyentes de segunda categoría que se encuentren en la imposibilidad de imputar el remanente a pagos provisionales por efectuarse éstos a través del sistema de retención del impuesto.

9. *Reajustabilidad de los pagos provisionales y del remanente.*

Hemos dicho anteriormente que tanto los pagos provisionales como el remanente —cuando proceda— deben reajustarse para los efectos de su imputación o devolución. Las normas sobre reajustabilidad se encuentran establecidas en los Arts. 95, 96 y 97 de la LIR. y resultan aparentemente complejas, tanto por la existencia de diversas categorías de p.p., como por la pluralidad de alternativas para su utilización.

Sin embargo, su comprensión se simplifica teniendo presente algunas ideas fundamentales que orientan el sistema:

a) El índice aplicable es la variación del IPC desfasado en un mes; en consecuencia, el reajuste cubre desde el último día del mes anterior a aquel en que se enteraron en arcas fiscales las sumas correspondientes (sea pago efectivo o mediante el sistema de imputación) hasta el último día del mes anterior a su utilización (imputación o devolución);

b) Sin perjuicio de las normas sobre desfase, el reajuste debe cubrir íntegramente el período que los dineros han permanecido en arcas fiscales;

c) No procede reajustar dos veces una misma suma;

[18] Circular 82, cit.

Artículo: El sistema de pagos provisionales mensuales
Revista: Nº164, año XLIII (En-Dic, 1976)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

d) Si se hubieren realizado p.p. especiales y se originare remanentes, se entenderá que éste corresponde en primer lugar a los p.p. especiales.[19]

Teniendo presente estas ideas analizaremos algunas de las situaciones contempladas en las disposiciones legales citadas:

1.— Reajuste de los p.p. para los efectos de su imputación a los impuestos anuales:

a) p.p. obligatorios o voluntarios enterados mediante pago efectivo. El reajuste operará desde el último día del mes anterior a su entero hasta el último día del mes anterior al cierre del ejercicio;

b) p.p. especiales. El reajuste opera desde el último día del mes anterior a su entero en arcas fiscales hasta el último día del mes anterior a aquel en que venza el plazo para el pago del impuesto correspondiente;

c) p.p. obligatorios enterados mediante la imputación del remanente (no existiendo p.p. especiales) se reajustan desde el último día del mes anterior a aquel en que se efectuó la imputación hasta el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

En esta situación puede apreciarse con claridad la aplicación de las nociones fundamentales señaladas anteriormente. En efecto, el reajuste comienza en el mes anterior a la fecha de imputación, por cuanto el remanente utilizado para efectuar el p.p. se reajustó desde el último día del mes anterior al cierre del ejercicio (fecha hasta la cual se había reajustado el p.p. que originó el remanente, según se expresó en la letra a)) hasta el último día del mes anterior a su imputación al p.p. obligatorio que ahora se imputa a los impuestos anuales.

[19] Circular 116, B. SII octubre 1976, pág. 11516.