



Pagos Provisionales Mensuales

Introducción

A continuación se analizarán las condiciones establecidas en la Ley de la Renta y las instrucciones que por otro lado ha entregado el organismo fiscalizador para lograr el cumplimiento de esta obligación tributaria.

Primeramente es necesario precisar el objetivo que se persigue por la ley al establecer el sistema de pagos provisionales de impuestos a la renta. Cabe señalar también que la materia sobre esta obligación está contenida en los art. 84, 93, 94, y 95 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

La normativa en comento permite concluir que los pagos provisionales se efectúan a cuenta de los impuestos anuales, de tal modo que a medida que se va generando la renta, mes a mes, se va efectuando una provisión obligatoria respecto de los distintos impuestos a la renta que deben pagarse en el año tributario correspondiente.

Por lo tanto, el objetivo de estos pagos provisionales no es otro que el de hacer provisión de los impuestos para cumplir con el año tributario respectivo. También es claro que la ley no pretende crear obligatoriamente un remanente o exceso, la ley se ha puesto en el caso que llegue a producirse este exceso, pero desde luego no exige que tal situación se dé.

El art. 84 establece que los contribuyentes de la Primera y Segunda categoría, obligados a presentar declaraciones anuales, “deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar...”.

El art. 93, por su parte, señala que el impuesto provisional pagado por el año calendario o período de balance debe imputarse para pagar los impuestos a la renta de declaración anual que en orden sucesivo señala. Lo mismo ocurre con el art. 94, respecto de los pagos provisionales efectuados por sociedades de personas. El art. 95 señala que para efectuar las imputaciones, los pagos provisionales se reajustan hasta la fecha de término del ejercicio respectivo o del balance, con el desfase de dos meses, que es propio del sistema de reajuste.

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

El Art. 97 de la Ley se pone en el caso inverso, esto es, si resulta un saldo a favor del contribuyente establece lo siguiente, "El saldo que resultare a favor del contribuyente, referido en el art. 96, le será devuelto por el servicio de tesorería 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".

Del análisis realizado de los artículos precedentes, se desprende claramente la intención del legislador en cuanto a que los pagos provisionales se limiten a cubrir con la mayor exactitud posible los impuestos anuales a la renta que afecten al contribuyente y, en ningún caso se ha buscado instrumentalizar un sistema que en forma regular arroje remanentes o excedentes que transformen indefinidamente al Fisco en un deudor del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Operatoria general del Sistema de pagos provisionales mensuales

Tasa de los P.P.M. obligatorios.

De acuerdo a lo establecido en el art. 84 de la Ley de Impuesto a la Renta, 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 a base de una tasa variable. La primera es la que no sufre alteración de un ejercicio a otro, en cambio la segunda debe recalcularse anualmente según el comportamiento de los ingresos de cada año.

Contribuyentes sometidos a una tasa fija.

- Personas naturales propietarias de un taller artesanal u obrero, cuya tasa es de un 3% sobre el monto de los ingresos brutos. Este porcentaje será de un 1,5% si el taller se dedica a la fabricación de bienes en forma preponderante.
- Profesionales, sociedades de profesionales, y personas que desarrollen ocupaciones lucrativas clasificadas en el N° 2 del art. 42, con tasa de un 10%.

- Contribuyentes del N° 2 del art.34 bis, que exploten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros, con tasa del 0,3% sobre el precio corriente en plaza de los vehículos que exploten.
- Los contribuyentes del N° 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, con tasa del 0,3% del valor corriente en plaza de los vehículos que exploten.

Contribuyentes sometidos a una tasa variable.

Los siguientes contribuyentes quedan sometidos al cálculo de una tasa variable de P.P.M., la que debe recalcularse en abril de cada año.

- Los contribuyentes, cualquiera sea su organización jurídica, que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, obligados a declarar la renta efectiva de dichos bienes.
- Los propietarios o 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.
- 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 para declarar la renta presunta de dichos bienes, opten por declarar la renta efectiva de los mismos.
- Las sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas, obligadas a declarar la renta efectiva de dichos bienes.
- Los contribuyentes, cualquiera que sea su organización jurídica, que desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4, o 5 del art. 20 de la ley de la renta.
- Los contribuyentes mineros, con excepción de las sociedades anónimas, en comandita por acciones y de los contribuyentes del art. 34 N° 2, que no obstante cumplir con las condiciones y requisitos que se exigen para declarar la renta presunta de dicha actividad opten por declarar la renta efectiva mediante contabilidad.
- Las sociedades anónimas y en comandita por acciones que desarrollen actividades mineras, obligadas a declarar la renta efectiva mediante contabilidad completa.
- 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.
- Los contribuyentes, cualquiera que 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.

- 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.
- 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.

Contribuyentes no obligados a efectuar Pagos Provisionales Mensuales.

No quedan obligados a efectuar pagos provisionales mensuales los siguientes contribuyentes de la primera categoría.

- Los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas y/o no agrícolas referidos en el Nº 1 del artículo 20, que tributan en base a renta presunta.
- 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 números 1, 3, 4 y 5 del art. 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.
- Los establecimientos particulares de enseñanza, quienes se encuentran liberados de esta obligación en virtud del artículo 21 de la Ley Nº 17940 de 1973.
- Las cooperativas, de acuerdo a lo dispuesto por el Nº 10 del Artículo 17 de la ley de Impuesto a la Renta.
- 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 Boys 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.

- Los contribuyentes que obtengan rentas sujetas a impuestos sustitutivos de los establecidos en la Ley de Renta, entre los cuales se encuentran:
 - Los pequeños mineros artesanales del art. 22. N° 1 de la Ley.
 - Los pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, art 22 N° 2.
 - Y Suplementeros art. 22 N° 3.

Y finalmente no están obligadas a efectuar Pagos Provisionales Mensuales, las empresas mineras no sometidas al sistema general de PPM, las que se encuentran sometidas a un régimen impositivo especial contenido en art. 26 del D.L. N° 1350 del 76 y en el art. 61 de la Ley 16.624 del mismo año.

Periodo por el cual se debe aplicar la tasa variable de P.P.M.

Según lo previsto en el art. 84 de la Ley de Renta, la tasa variable tiene una vigencia de 12 meses, y se aplicará desde los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración anual de renta correspondiente al ejercicio comercial inmediatamente anterior al cual corresponde su cálculo y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración anual de renta.

Respecto de ejercicios comerciales cerrados al 31 de diciembre de cada año, que es la condición más normal, 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.

Determinación de la Tasa Variable de P.P.M. obligatorios.

Los contribuyentes de la primera categoría que conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo 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, provenientes 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 en el ejercicio comercial inmediatamente anterior a aquel en que se determine dicha proporción.

Cálculo de la tasa Promedio.

Para este cálculo debe establecerse el promedio de los porcentajes mensuales utilizados por el contribuyente 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 dio o no cumplimiento al 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.

Aumento o disminución de la tasa promedio determinada.

La tasa promedio determinada según instrucciones del punto anterior deberá aumentarse o disminuirse en la relación porcentual que resulte de comparar los siguientes elementos.

1. El monto total de los P.P.M. obligatorios que el contribuyente debió efectuar en el ejercicio comercial precedente, incluidos los omitidos de pago o los no efectuados, 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.
2. El monto total del impuesto de primera categoría que debió declararse y pagarse por el mismo período comercial indicado, descontando el crédito por contribuciones de bienes raíces, cuando se haya tenido derecho a su deducción y sin agregar el reajuste del art. 72 de la Ley.

La fórmula es la siguiente:

$$\frac{\text{Total PPM Obligatorios reajustados} - \text{Total Impto 1ª Cat.} \times 100}{\text{Total PPM Obligatorios Reajustados}} = \% \text{ aumento o disminución tasa promedio}$$

El porcentaje precedente, como ya se dijo, se expresará aproximando el tercer decimal.

Si el monto de los P.P.M. obligatorios reajustados es superior al monto del impuesto, 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, la tasa promedio deberá aumentarse en el porcentaje ya indicado.

Base Imponible sobre la cual se calculan los P.P.M.

Para determinar la base imponible se estará a las normas establecidas en el art. 29 de la Ley, este art. 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 en el art. 17 de la Ley no constituyen renta.

Con el fin 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 ingreso bruto en el ejercicio en que se formule su cobro respectivo.

Las empresas constructoras que ejecutan obras por administración deberán considerar como ingresos brutos los honorarios pactados en el respectivo contrato, a medida que éstos se devenguen.

En el caso de prestaciones de servicio, 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 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.

Con relación 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 art. 15 de la Ley de la Renta, dichos ingresos se considerarán como propios del mes o período previsto en la correspondiente autorización.

COORDINACIÓN DE ASESORÍAS Y ESTUDIOS LEGALES

DE LA GERENCIA DE ESTUDIOS

Cámara Chilena de la Construcción

Marchant Pereira N° 10, Piso 3 / Providencia, Santiago.

Teléfono 376 3385 / Fax 371 3431

www.camaraconstruccion.cl

j u n i o 2 0 0 7

