

# finalApuntes Actualizados del Impuesto a las Ventas y Servicios

**Víctor Hugo Ruiz R.**

<sup>1</sup>Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Empresariales, Escuela de Contador Público y Auditor. E-mail: [hruiz@utalca.cl](mailto:hruiz@utalca.cl)

**RESUMEN.** Todo contenido es importante para aumentar nuestro conocimiento. Sin embargo, en lo que a impuestos se refiere, los contribuyentes - sujetos pasivos - los miran como algo denso y muchas veces injustificados. El presente trabajo pretende ayudar a los estudiantes y a quienes se interesen en este tema, a comprenderlos, de manera más específica en lo que a impuesto al consumo se refiere. En este caso Impuesto al Valor Agregado (IVA). Se hace un análisis de su legalidad, se comenta y además se entregan algunos ejercicios que permiten su aplicación tal como lo es la práctica. Se deja constancia que los tributos son algo dinámico y por tanto, siempre debemos estar atentos a sus potenciales modificaciones legales, con el fin de no desactualizarnos y al mismo tiempo, evitar la aplicación de normas que podrían estar obsoletas o extemporáneas.

**Palabras clave:** impuestos, contribuyentes, modificaciones legales, aplicación de normas

## Notes on Sales and Services Taxation: An Update

**ABSTRACT.** Every piece of contents is important to increase our knowledge, specially in extremely technical topic as taxes. However, when we talk about taxes, tax-payers - passive agents – normally look at them as something too complex and sometimes unjustified. This paper intends to help students, and those interested in this issue, to understand taxes; in particular, taxes associated with consumption, as the Value Added Tax (VAT). An analysis and discussion the relevant legislation is performed, and some exercises allowing its application are provided. It is emphasized that tax issues are something dynamic and therefore we should always be aware of legal changes so that problems derived from the application of obsolete and untimely norms will be avoided.

**Key words:** taxes, tax-payers, legal modifications, application of norms

**(Recibido: 29 de junio de 2004. Aceptado: 15 de julio de 2005)**

## INDICE GENERAL

### **Página**

Introducción

4

Impuesto Al Valor Agregado

7

Hechos Gravados Con El Impuesto Al Valor Agregado

7

Concepto de Hecho Gravado

7

Hechos Gravados Básicos

8

Hechos Gravados Especiales

8

**Hecho Gravado Básico De Venta**

Elementos del Hecho Gravado Básico de Venta

9

**Hecho Gravado Básico De Servicio**

**20**

Elementos del Hecho Gravado Básico de Servicio

20

Otros Hechos Gravados Con El Impuesto Al Valor Agregado

27

**Hechos Gravados Especiales**

27

Devengamiento Del Impuesto

37

Sujeto del Impuesto

41

Cambios del Sujeto Pasivo del Impuesto

44

Exenciones Al Impuesto Al Valor Agregado

45

Ventas Exentas

45

	Importaciones Exentas	
	46	
	Internaciones Exentas	
	49	
Las Especies Exportadas		
		50
	Servicios Exentos	
	50	
	Remuneraciones y Servicios Exentos	
		50
	Personas, Empresas o Instituciones Exentas	
	55	
	Base Imponible	
		57
	Regla General Sobre Base Imponible Del I.V.A	
	58	
	Base Imponible En Casos Especiales	
		61
Débito Fiscal (D.F.)		



## Impuesto Específico a las Gasolinas Automotrices

89

### Impuestos Adicionales Establecidos En Los Artículos N° 43° Bis...

91

### Impuesto Adicional A La Importación De Vehículos Automóviles.....

94

### Administración Del Impuesto

97

### Situaciones a considerar en su administración

97

### Registro de Contribuyentes (Art.51° Ley y 67 Reglamento)

97

### Normas sobre emisión de documentos (Art. 52)

98

### Normas sobre emisión de facturas (Art. 53 letra a) y 68 reglamento)

98

### Emisión de facturas de compras y boletas de Servicios

99

### Emisión de boletas (Art. 53)

99

### Momento en que deben emitirse las boletas (Art. 55)

99

### Requisitos que deben cumplir los documentos (Art. 54 y 69 Reglamento)

100

Facturas		
	100	
Boletas		
		103
Libros y Registros		
103		
Glosario		
	104	
Bibliografía		
	114	
Agradecimientos		
114		

## I. Introducción

El impuesto al Valor Agregado se aplicó por primera vez en Francia por ley de 10 de Abril de 1954, siendo el país pionero sobre la materia.

Posteriormente este tributo fue perfeccionado y su aplicación se extendió a los países integrantes de la comunidad Económica Europea que lo eligió como el gravamen a las ventas de uso general a contar de Abril de 1960.

Además de las naciones integrantes de la comunidad Económica Europea, el IVA, ya ha sido adoptado por otros Estados Europeos:

En Chile el Impuesto al Valor Agregado fue establecido en virtud del Decreto Ley N° 825, de 31 de Diciembre de 1974, y puesto en vigencia a contar del 1° de Marzo de 1975, siendo su implantación uno de los pasos más trascendentes en la Reforma de los impuestos indirectos implementada por el Supremo Gobierno de la época.

La modalidad de Impuesto al Valor Agregado del gravamen chileno, desde el punto de vista económico, basada fundamentalmente en el tratamiento asignado a las inversiones de capital, corresponde a los llamados impuestos "tipo consumo", toda vez que al permitir la deducción de tales inversiones, recae en definitiva sobre los gastos de consumo y no sobre los de capital.

El Impuesto al Valor Agregado Instrumentado por el Decreto Ley N° 825, de 1974, cubre todas las etapas del ciclo económico, hasta llegar al consumidor. Lo anterior significó la inclusión dentro del ámbito del impuesto al sector del comercio minorista, ya que su aplicación a todas las etapas de la producción y de la distribución es condición indispensable para que el impuesto resulte proporcional al precio final de venta de los bienes y para asegurar la efectiva neutralidad del tributo en los procesos y relaciones económicas.

El legislador chileno, en la determinación del Valor Agregado, adoptó el método de sustracción sobre base financiera y, dentro de este, la modalidad de cálculo denominado "impuesto contra impuesto", conforme con el cual el monto de la obligación impositiva se establece restando del impuesto facturado sobre las compras efectuadas en el mismo período.

Mediante el sistema de cálculo "impuesto contra impuesto" se pretende que el tributo grave, en definitiva, el mayor valor incorporado a los bienes en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución.

En consecuencia, una de las principales características del sistema de Impuesto al Valor Agregado es que la tasa de impuesto se aplica **EXCLUSIVAMENTE sobre aquellas partidas componentes del precio de venta que aún no han tributado.**

Además con el sistema de Impuesto al Valor Agregado se persigue fundamentalmente gravar el precio de venta final (excluido el impuesto) conque los bienes llegan al consumidor, considerando todas las etapas de producción y distribución.

A través de un ejemplo mostraremos como se obtienen los objetivos señalados al aplicar el gravamen a un producto que ha pasado por las siguientes etapas:

- Producción o fabricación del producto
- Comercialización del Mayorista
- Comercialización del Minorista

Un fabricante vende un producto por valor de \$6.000 cuyo precio está formado por los siguientes valores:

- Materias primas que pagaron el IVA.  
\$2.400
- Otras partidas que no han pagado el IVA. y que totalizan.....  
\$3.600

Es este último valor de \$3.600, que corresponde al valor agregado al producto, es el que se grava con la tasa de impuesto. De ahí viene su denominación de Impuesto al Valor Agregado.

El Valor Agregado en este ejemplo, estaría compuesto por la Mano de Obra, los Gastos de Venta, los Gastos Administrativos y la Utilidad o Margen de Comercialización del Fabricante.

A su vez el comerciante que adquirió la mercadería tiene como costo la suma de \$6.000, al cual le agrega un valor de \$4.000, (que no ha soportado IVA.) vendiendo el producto en \$10.000, pero igual que en la situación anterior, la tasa debe aplicarse SÓLO sobre los \$4.000, del valor agregado.

El minorista que adquiere el producto, por su parte, solamente paga el impuesto sobre los \$1.800, que él adiciona al producto.

Lo anteriormente expuesto se muestra gráficamente en el cuadro siguiente:

	COSTO	VALOR AGREGADO	DEBITO FISCAL	CREDITO FISCAL	IVA A PAGAR
Productor				\$ 432	
Compra materia prima	\$2.400				
Mano de Obra	2.500	2.500			
Gastos Admi. (sin IVA)	600	600			
Utilidad del productor	500	500			
Precio de venta Neto	6.000	3.600	1.080		\$ 648
Mayorista				1.080	
Compra al productor	\$6.000				
Sueldos y Salarios	2.800	2.800			
Gastos de ventas	350	350			
Gastos de adm.,	450	450			
Utilidad del mayorista	400	400			
Precio de venta Neto	10.000	4.000	1.800		\$ 720
Minorista				1.800	
Compra al Mayorista	10.000				
Sueldos y Salarios	1.200	1.200			
Gastos de Adm.	300	300			
Utilidad Minorista	300	300			
Precio de venta Neto	11.800	1.800	2.124		\$ 324
IVA	2.124				
Precio Público	13.924				\$ 2.124

NOTA: A contar de 1 de octubre de 2003 y hasta 31 de diciembre de 2006 la tasa a aplicar de IVA será de 19%, de manera transitoria.

El cuadro de arriba demuestra, así mismo, que el impuesto total pagado a lo largo de su ciclo de producción y comercialización y enterado por parcialidades en cada una de las etapas respectivas, coinciden exactamente en su monto con el que resulta de aplicar la tasa del tributo sobre el precio final de venta al consumidor y que éste soporta por la traslación, que le hace el minorista.

Del estudio del cuadro anterior se obtienen varias importantes conclusiones o características que son propias del Impuesto al Valor Agregado:

Primero, el consumidor solamente paga un monto de impuesto equivalente al que resulta de aplicar la tasa del impuesto sobre el precio de venta del minorista. Por eso se dice que este es un impuesto en una sola etapa a nivel del minorista.

Por otra parte, si bien el monto del impuesto obtenido equivale a uno aplicado en la última etapa, cuando el producto se entrega al consumidor, este monto no se cancela de una sola vez, sino que va ingresando en arcas fiscales parcialmente en cada una de las etapas del proceso de producción-distribución; de modo que:

El vendedor de las Materias Primas ingresa	\$ 432.-
El fabricante o productor ingresa	
	648.-
El comerciante mayorista ingresa	
	720.-
El comerciante minorista ingresa	
	<u>324.-</u>
Lo que totaliza al llegar al consumidor	

\$ 2.124.-

Por esto también se considera que este tributo tiene características de un impuesto de etapas múltiples, ya que tiene múltiples puntos de recaudación. Aunque, desde luego, aquí no se produce el efecto de cascada; pero, quizás lo más importante que se puede apreciar en este sistema, es que el impuesto soportado en las compras no constituye para los comerciantes y fabricantes costo de producción y de distribución, puesto que se les permite deducir las sumas pagadas por este concepto (compras), de los impuestos que deben pagar sobre las ventas.

Al no constituir el IVA. pagado sobre las compras un costo para el fabricante o comerciante, es obvio, que tampoco debe influir en la fijación de los precios de venta;

Por último, el hecho que el impuesto pagado sobre las compras no constituya un costo, trae como consecuencia que cualquiera que sean los canales de producción, distribución que se utilicen, el impuesto soportado por el consumidor final de los bienes, será el mismo ante una igualdad de precios.

### **Impuesto Al Valor Agregado**

Antes de comenzar el estudio en forma sistemática de este tema, explicaremos a modo de síntesis lo que es el Impuesto al Valor Agregado. Para ello, podemos decir que el IVA, es un tributo que grava solamente el mayor valor o valor agregado del bien o servicio en cada etapa de la producción o comercialización, el que está constituido por el margen de comercialización que el industrial, comerciante o prestador de servicio aplica.

En otras palabras, el IVA no es otra cosa que un impuesto de etapas múltiples que admite la deducción del impuesto pagado en etapas anteriores, con lo que supera el inconveniente de su acumulación.

## **II. Hechos Gravados Con El Impuesto Al Valor Agregado**

### **Concepto de Hecho Gravado**

Entendemos por hecho gravado el conjunto de circunstancias configuradas en la ley tributaria cuya concurrencia da origen a la obligación de pagar un tributo. Así para que proceda el cobro de Impuesto a las Ventas y Servicios es necesario que concurren todos los elementos que determinan la existencia del hecho gravado en el Decreto Ley N°825, de 1974. En todo caso, es la Ley que crea un impuesto, la que determina los requisitos o elementos que hacen procedente el tributo, como lo demostraremos al analizar los que dicen relación con el Impuesto al Valor Agregado.

El ámbito general de aplicación del tributo en estudio se encuentra establecido en el inciso primero del artículo 8° del D.L. N°825 y en los números 1 y 2 del artículo 2° del mismo cuerpo legal, que define lo que se entiendo por "venta" y "servicio", respectivamente.

El artículo 8°, inciso primero precisa el objeto del Impuesto al Valor Agregado, desde el punto de vista del tipo de operación cuya realización constituye el impuesto de hecho del tributo, expresando que "el impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios".

La descripción de la materialidad gravada aparece complementada, en lo que respecta a la naturaleza de los bienes y servicios susceptibles de ser alcanzados por el gravamen, por las disposiciones contenidas en los números 1 y 2 del artículo 2°, ya señalado.

En consecuencia, y de acuerdo con lo expuesto precedentemente, los hechos gravados con el Impuesto al Valor Agregado pueden ser agrupados de la siguiente manera:

- 1.- **HECHOS GRAVADOS BASICOS.** Estos Hechos Gravados se encuentran establecidos en el Artículo 2° de la Ley y se subdividen en:
  - a. **Hechos Gravados Básicos de Venta (N°s. 1 y 3 mencionado Art.)**
  - b. **Hechos Gravados Básicos de Servicio. (N°s. 2 y 4), y**
  
- 2.- **HECHOS GRAVADOS ESPECIALES.** Los Hechos Gravados Especiales se encuentran señalados en el Artículo 8° del cuerpo legal, los que a su vez, también se subdividen en:

- a. Hechos Gravados Especiales de Venta. (Letras a) a la f), más k), l). m); y
- b. Hechos Gravados Especiales de Servicio. (Letras g) a la j).

A continuación analizaremos, sucintamente cada uno de los Hechos Gravados individualizados en la relación bosquejada precedentemente.

### **Hecho Gravado Básico De Venta**

El Hecho Gravado Básico de Venta lo encontramos definido en el número 1 del Artículo 2º, cuando dice que se entenderá por "Venta, toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos".

Además, queda comprendida dentro de ella otros Hechos Gravados, puesto que la definición de dicho concepto agrega: "como asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta".

En esta situación se encuentran los Hechos Gravados mencionados en las letras a) a la f), k) y l) del artículo 8º, que son calificados como ventas por dicho artículo.

#### *Elementos del Hecho Gravado Básico de Venta.*

De acuerdo con la definición de hecho gravado básico indicada anteriormente, para que exista el gravamen debe cumplirse copulativamente con los siguientes requisitos, condiciones o elementos:

- a. Debe celebrarse una convención que sirva para transferir el dominio o una cuota de él u otros derechos reales.
- b. La convención debe recaer sobre bienes corporales muebles o bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido constituidos por un tercero para ella.
- c. La convención debe ser a título oneroso
- d. La transferencia deber ser realizada por un vendedor y,
- e. Deben estar ubicados en el territorio nacional

A continuación reseñaremos cada uno de los requisitos señalados en las letras a) a la d), que deben cumplirse copulativamente para que se produzca el Hecho Gravado Básico de Venta señalado por el D.L. N°825.

### Análisis del Primer Elemento.

El primer requisito o elemento del hecho gravado básico de venta dice que debe celebrarse una convención que sirva para transferir el dominio. Como ya se ha dicho, la Ley grava en su artículo 2º, N°1, no sólo las ventas de bienes corporales muebles, sino cualquiera convención que sirva para transferir el dominio u otros derechos reales de los bienes mencionados en la misma disposición.

Para una mejor comprensión de este requisito es necesario que definamos algunos conceptos tales como:

*Convención:* Es todo acuerdo de voluntades destinada a crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones.

*Contrato:* Es todo acuerdo de voluntades destinadas a crear derechos y obligaciones.

*Dominio:* El artículo 582, del Código Civil dice: "El dominio (que se llama también propiedad), es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente; no siendo contra ley o contra derecho ajeno.

"La propiedad separada del goce de la cosa, se llama mera o nuda propiedad".

Para una recta interpretación del concepto de convención, debe tenerse presente que esta expresión ha sido usada por el legislador en un sentido amplio, comprensivo de todo acuerdo de voluntades destinado a producir efectos jurídicos (crear, modificar, o extinguir derechos y obligaciones) y no en la acepción restringida que le da el Artículo. 1438, del Código Civil. En la referida acepción amplia, el contrato viene a ser sólo una especie de convención: la destinada a crear derechos y obligaciones.

Para que una convención sea susceptible de gravarse con el impuesto en referencia, es necesario que ella sirva para transferir el dominio de bienes corporales muebles. En relación con este requisito cabe advertir que no es suficiente que la convención sea de aquellos contratos que por su naturaleza sirva para el objeto indicado, como la compraventa y la permuta, contratos a los cuales el Art. 703, del Código Civil confiere expresamente el carácter de títulos traslativos de dominio; sino que lo fundamental es que la transferencia debe ser realizada por un "vendedor". Si este último requisito no se cumple la convención no está afectada con el impuesto.

### **Análisis del Segundo Elemento.**

El segundo de los requisitos, condiciones o elementos que deben cumplirse para que exista hecho gravado es que la convención debe recaer sobre bienes corporales muebles o inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos total o parcialmente por ella. Como ya se estableció, el primer requisito de existencia del hecho gravado básico del impuesto en estudio, es la celebración de una convención traslativa de dominio. Ahora bien, para que se devengue dicho tributo es menester, además, que la cosa transferida sea un bien corporal mueble o inmueble de propiedad de una empresa constructora construido totalmente por ella o en parte construido por un tercero para ella.

Para comprender el alcance de este último elemento es necesario precisar el significado de algunos términos, los que analizaremos brevemente.

#### Clasificación de los Bienes.

Desde el punto de vista del derecho, los bienes se clasifican de la siguiente manera:

1. *Corporales:* Son los que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos, como una casa o un libro, etc., y
2. *Incorporales:* Son los que consisten en meros derechos, como los créditos, y las servidumbres activas (sólo pueden ser percibidos mental o intelectualmente).

Estos últimos se llaman también derechos y se dividen en reales y personales.

Por su parte los bienes corporales se dividen en:

- a. *Muebles:* Que son los que pueden transportarse de un lugar a otro, ya sea moviéndose por sí mismos, como los animales, que por eso se llaman semovientes, sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas, y
- b. *Inmuebles o Bienes Raíces:* Que son las cosas que no se pueden transportar de un lugar a otro, como la tierra y las minas y las que están adheridas permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles.

Existen dos categorías especiales de bienes que por su repercusión en el impuesto, es importante analizar:

- Bienes Corporales Muebles por Anticipación, y
- Bienes Corporales Inmuebles por Destinación.

*Bienes Muebles por Anticipación:* Deben considerarse como bienes muebles aquellas cosas inmuebles por naturaleza, adherencia o destinación cuando se constituyen sobre ellas derechos en favor de una persona distinta del dueño, aún antes de su separación del inmueble de que forma parte; o al cual adhieran o al que están destinados para su uso, cultivo o beneficio.

Pueden encontrarse en esta situación, la madera y el fruto de los árboles, las yerbas de un campo, los animales de un fundo, la tierra y arena del suelo, los metales de una mina, las piedras de una cantera, los edificios adquiridos para ser derribados y vender los materiales provenientes de la demolición.

*Bienes Inmuebles por Destinación:* Son aquellos bienes a los que la ley considera inmuebles por estar permanentemente destinados al uso, cultivo y beneficio de un inmueble aunque puedan separarse sin detrimento, como los utensilios de labranza o minería y los animales destinados al cultivo, con tal que hayan sido puestos en ello por el dueño de la finca. (Artículo 570, del Código Civil). Se consideran inmuebles de este modo, entre otros, las maquinarias e instalaciones de una industria, los tractores, maquinarias y equipos que forman parte de un fundo. etc.

En relación con las dos categorías de bienes a que nos referimos anteriormente, debe tenerse presente que la calificación de "inmueble", por definición no los exonera del impuesto. En efecto, si ellos se venden separadamente del inmueble, recuperan su condición de bienes muebles.

Con relación a los derechos, de acuerdo con el concepto de "venta", sólo estará afecta al impuesto la transferencia de los derechos reales constituidos sobre bienes corporales muebles.

### **Transferencia de Derechos Reales.**

El Código Civil en su Art. 577 define los Derechos Reales como aquellos "que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona".

El mismo precepto señala que: "Son derechos reales, el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbre activa, el de prenda y el hipoteca". A esta enumeración debe agregarse el derecho de censo que tiene el carácter de derecho real en cuanto persigue a la finca acensuada. (Art. 579, del Código Civil).

Existe un segundo grupo de derechos que son los Personales, a los que el Art. 578, del Código Civil define como: "Los que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de

la Ley han contraído las obligaciones correlativas; como el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado, o el hijo contra el padre por alimentos."

Para que la transferencia de derechos reales quede gravada con el impuesto, es requisito necesario que dichos derechos estén constituidos sobre bienes corporales muebles.

*Transferencia del Derecho de Usufructo.* De acuerdo con la definición contenida en el Art. 764, del Código Civil, "el derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de devolver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible"

Los derechos de usufructo pueden constituirse por Ley, por testamento o por venta, donación u otro acto entre vivos.

El usufructo supone dos derechos coexistentes; el del propietario (nudo propietario) y el del usufructuario. El dueño de la cosa dada en usufructo es el nudo propietario, quien conserva la facultad de disponer de ella; el usufructuario es un mero detentador de la cosa, pero es dueño de su derecho usufructo.

En consecuencia, y de acuerdo al Segundo Elemento del hecho gravado básico, si el usufructuario de una cosa corporal mueble transfiere su derecho de usufructo a un tercero, a cualquier título, oneroso, devengará el impuesto motivo de nuestro estudio.

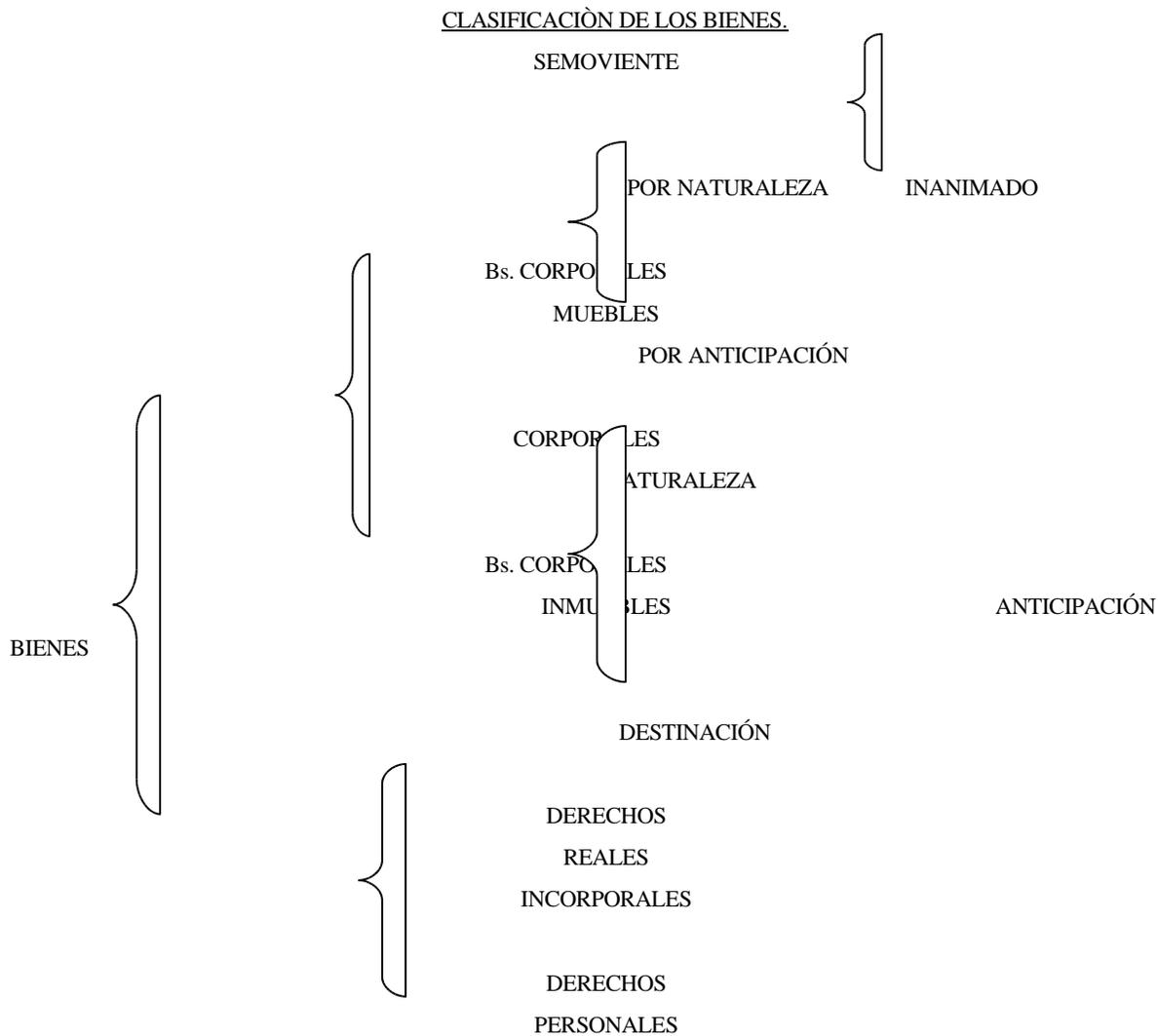
Debe tenerse presente, que el acto o contrato mediante el cual se constituye el usufructo no queda gravado con el Impuesto, ya que dicho acto o contrato no sirve para transferir este derecho real, sino para establecerlo.

*Transferencia del Derecho de Prenda.* Según el Art. 2.384 del Código Civil, el contrato de prenda se perfecciona cuando el deudor entrega al acreedor una cosa mueble para la seguridad de su crédito (prenda común), nace para éste el derecho real de prenda que lo faculta, fundamentalmente, en caso de incumplimiento por parte del deudor para ejecutar su crédito en los bienes empeñados, aunque hayan sido enajenados éstos.

Ahora bien, si el acreedor transfiere a un tercero su derecho de prenda, estaríamos en presencia de un hecho gravado, siempre que las cosas empeñadas sean bienes corporales muebles, y no, por ejemplo acciones, bonos u otros títulos susceptibles también de darse en prenda.

No está demás advertir, igual que en el derecho de usufructo, que el hecho gravado lo constituye la transferencia del derecho de prenda y, en ningún caso, el contrato en cuya virtud se constituye, ya que aún cuando éste implique, como en el caso de la prenda común, la entrega de la cosa que se da en garantía, dicha entrega sólo establece el derecho real comentado.





### **Análisis del Tercer Elemento**

Este requisito dice que la convención debe ser a título oneroso. El Código Civil en el Art. 1.440, define los contratos en gratuitos y onerosos.

*Definición de Contrato Gratuito:* Los contratos son gratuitos cuando sólo tienen por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen.

*Definición de Contrato Oneroso:* Es aquel que tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro.

En consecuencia, contrato o título oneroso es aquel en que cada parte paga la ventaja que reporta el contrato mediante una contraprestación actual o futura.

Aplicando estos conceptos al caso en estudio, se ve claro que el impuesto establecido en el Artículo 1º, en relación con el N°1 del Artículo 2º de la Ley, afecta los contratos o convenciones mediante los cuales se transfiere el dominio de bienes corporales muebles u otros derechos reales constituidos sobre ellos, sólo cuando el adquirente de tales bienes o derechos quede obligado a pagar mediante una contraprestación actual o futura a favor del tradente de los mismos.

Es importante señalar que para los efectos de la calificación del contrato y por consiguiente, de la procedencia del impuesto no es necesario que la contraprestación a que se obliga el adquirente consista en dinero: ella puede consistir en una obligación de hacer o no hacer o dar una cosa distinta de dinero, sin que ello prive al contrato de su carácter de oneroso y excluya el impuesto.

#### **Análisis del Cuarto Elemento del Hecho Gravado Básico de Venta.**

Continuando con el estudio de los elementos del hecho gravado básico de "venta", analizaremos el que dice relación con el "vendedor", es decir, que la transferencia debe ser realizada por un vendedor. Este nuevo requisito tiene gran importancia para analizar y calificar si la convención de que se trate está o no gravada, puesto que por imperio de la propia Ley, en la convención de bienes corporales debe intervenir como tradente una persona investida de la calidad legal de "vendedor".

Es importante destacar que este cuarto elemento del hecho gravado básico de ventas no se desprende de la definición de "venta", sino de la conjugación del inciso primero del Art. 10 del Decreto Ley N°825 con el N°3 del Art. 2º del mismo D.L. ya que el primero dice: "El impuesto establecido en el presente Título afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esta Ley defina como venta o equipare a venta".

*Definición de Vendedor:* La propia Ley en su Artículo 2º N°3, define lo que debe entenderse por vendedor, cuando dice que se entenderá por "vendedor cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Asimismo se considerará vendedor la empresa constructora, entendiéndose por tal a cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un

tercero para ella. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad".

"Se considera también "vendedor" al productor, fabricante o empresa constructora que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos".

Es importante señalar, que el legislador ha agregado un nuevo requisito al concepto de vendedor que existía en la Ley N°12.120, la habitualidad, y facultad al Servicio de Impuestos Internos para calificarla a su juicio exclusivo.

*Calificación de la Habitualidad:* En el Artículo 4° del Decreto Supremo N°55, del 2 de Febrero de 1977, sobre Reglamento del Decreto Ley N°825 de Impuesto a las Ventas y Servicios, se dan las normas para calificar la habitualidad estableciendo que el Servicio, para estos efectos, considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice la venta de los bienes corporales muebles de que se trate y con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlos para su uso o para la reventa.

Luego el peso de la prueba lo hace recaer en el contribuyente, cuando dice que: "Corresponderá al referido contribuyente probar que no existe habitualidad en sus ventas y/o que no adquirió las especies muebles con ánimo de revenderlas".

Finalmente se establece una presunción de derecho de la habitualidad frente a determinadas actuaciones del "vendedor", cuando dice "se presume habitualidad respecto de todas las transferencias y retiros que efectúe un vendedor de su giro".

Cabe destacar que los tres requisitos señalados en el inciso primero de este párrafo, no es necesario que actúen juntos para que se produzcan el hecho gravado, es decir, no son copulativos.

Del análisis de los requisitos del hecho gravado básico se puede concluir que los conceptos de "venta" y "vendedor" le dan gran amplitud puesto que le permite incluir en él todo contrato que sirva para transferir el dominio de bienes, independiente de la designación que le den las partes contratantes; a toda convención que sirva para el mismo fin, o sea, para transferir bienes corporales.

Basado en lo dicho anteriormente, analizaremos los principales contratos de venta.

### **Análisis de los Contratos de Venta.**

Como dato ilustrativo podemos decir que la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios grava los mismos contratos que antes estaban afectos a la Ley 12.120.

*Definición y Clasificación de los Contratos de Venta.* Antes de empezar el estudio en particular de los principales contratos gravados, diremos que el Código Civil define el contrato en su Artículo 1.438, como un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer una cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas. Pueden clasificarse en: Reales, Solemnes y Consensuales.

El Artículo 1.443, del Código Civil dice que el contrato es Real, cuando para que sea perfecto, es necesario la tradición de la cosa a que se refiere; es Solemne, cuando está sujeto a la observancia de ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no produce ningún efecto civil, y es Consensual, cuando se perfecciona por el sólo consentimiento de las partes contratantes.

*Contrato De Compraventa:* El contrato de compraventa está definido en el Art. 1.793, del Código Civil como un contrato en que una parte se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero.

La compraventa es, por regla general un contrato consensual, es decir se perfecciona por el sólo consentimiento de las partes.

El precio que se pague, en el contrato de compraventa, debe ser en dinero. Sin embargo, no es necesario que la totalidad del precio sea dinero, este también puede ser parte en un bien corporal mueble, siempre que la parte pagada en dinero sea igual o mayor que la correspondiente al bien.

*Contrato de Permuta.* El Art. 1.897, del Código Civil define el contrato de permuta diciendo: "la permuta o cambio es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro".

Pero también existe contrato de permuta cuando se cambia un bien mueble por otro y dinero, siempre que la cosa valga más que el dinero. En caso contrario, como se señaló en el párrafo anterior, el contrato sería de compraventa.

El contrato de permuta es por regla general, consensual y se perfecciona cuando las partes contratantes se han puesto de acuerdo en las cosas a entregar y en el precio.

*Contrato de Trueque.* El contrato de trueque es similar al de permuta y solamente difiere de éste en el grado de determinación de los bienes que se cambian. La permuta exige que los bienes entregados por ambas partes contratantes estén completamente individualizados, de manera que no puedan confundirse con otros.

Desde el punto de vista tributario, la diferencia señalada no tiene mayor importancia, ya que en ambos contratos se aplican las mismas normas.

*Mutuo de Especies Corporales Muebles.* El mutuo o préstamo de consumo, es un contrato en que una de las partes da a otra, cierta cantidad de cosas fungibles (consumibles), con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidad.

El mutuo es un contrato real, en consecuencia se perfecciona con la entrega de los bienes.

*Contrato de Confección de Obra Material Mueble.* Este contrato se define como aquel en que las partes se obligan mutuamente, una a efectuar una obra material mueble y la otra a pagar por ella un precio determinado. De acuerdo con el Art. 1.996, del Código Civil, este contrato puede ser de compraventa o de prestación de servicios, según las reglas siguientes:

- a. Si la materia con la que se confecciona la obra es proporcionada por el artífice: el contrato es de compraventa;
- b. Si la materia es proporcionada por la persona que encarga la obra: el contrato es de arrendamiento de servicios, y
- c. Si la obra es confeccionada con materia que es suministrada por ambas partes: el contrato es de compraventa si la materia principal es proporcionada por el artífice y de prestación de servicio en caso contrario.

*Permuta de Bienes Corporales Muebles por Bienes Raíces.* La permuta de bienes corporales muebles por bienes raíces se encuentra regida por el inciso final del Art. 18° de la Ley, dicho precepto dispone que: "si se tratare de una convención que involucre el cambio de bienes de distinta naturaleza, el impuesto de este Título se determinará en base al valor de los bienes corporales muebles incluidos en ellos, sin perjuicio de la aplicación de los tributos establecidos en ésta u otras leyes que puedan gravar la misma convención".

Lo anterior quiere decir que si tratare de una convención que involucre el cambio de bienes de distinta naturaleza el Impuesto al Valor Agregado se debe determinar en base al valor de los bienes corporales muebles incluidos en ésta u otras leyes que puedan gravar la misma convención. Vale decir, si se permutan bienes corporales muebles, establecimientos de comercio o cualquiera otra universalidad de hecho que comprenda bienes corporales muebles de su giro por bienes raíces u otros de distinta naturaleza, el IVA que afecta a los bienes corporales muebles incluidos en la permuta deberá, en todo caso aplicarse y pagarse, como asimismo, el tributo de otras leyes que puedan afectar la misma convención.

*Entrega de Bienes Corporales Muebles en Pago de Servicios.*

Aunque no es frecuente en nuestra economía que se entreguen bienes corporales muebles en pago de servicios, nuestra legislación sobre Ventas y Servicios se ha encargado de establecer las normas de carácter impositivo.

En efecto, el Artículo 19° de la Ley establece que: "cuando se dieren en pago de un servicio bienes corporales muebles, se tendrá como precio del servicio, para los fines del impuesto de este Título, el valor que las partes hubieren asignado a los bienes transferidos o el que, en su defecto, fijare el Servicio de Impuesto Internos, a su juicio exclusivo".

Sin perjuicio del tributo a los Servicios, el beneficiario del servicio será tenido como vendedor de los bienes para los efectos de la aplicación del IVA, cuando proceda, esto es, cuando entregue en parte de pago del servicio, bienes corporales muebles de su giro, afectos al tributo.

*Dación en Pago.* La Dación en pago puede definirse como la entrega al acreedor de una cosa distinta de la que se debe. Mientras en el pago efectivo el acreedor recibe el objeto mismo que el deudor se obligó a entregarle, en la Dación en pago el acreedor consiente en recibir, en cancelación de su crédito una cosa distinta de la adeudada. Si esta cosa es un bien corporal mueble, según el N°1 del Art. 2° de la Ley, estaría afectado por el impuesto, por tratarse de una convención que ha servido para transferir el dominio de un bien corporal mueble.

### **Análisis del Quinto Elemento del Hecho Gravado Básico de Venta.**

#### *Territorialidad Del Impuesto A Las Ventas De Bienes Corporales.*

La territorialidad del impuesto a las ventas de bienes corporales la encontramos en el Artículo 4° de la Ley, cuando señala que: "Estarán gravadas con el impuesto de esta Ley las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva".

Del precepto legal transcrito se desprende que para el devengo del tributo, no interesa el lugar en que se perfeccione el contrato, que puede ser incluso en el exterior, sino que se atiende al hecho de que los bienes corporales muebles o inmuebles objeto de la convención se encuentren situados en Chile, toda vez que, por este solo hecho se presume que la entrega debe efectuarse dentro del territorio nacional.

En el inciso 2° del Art. en estudio, se establece una presunción legal en virtud de la cual los bienes, se entenderán ubicados en territorio nacional, aún cuando el tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera del país, en aquellos en que la inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile.

La disposición citada configura un caso de aplicación extraterritorial del impuesto ya que ello hace aplicable los tributos del Decreto Ley 825 a las ventas de bienes ubicados materialmente fuera del territorio nacional, incluso en el evento de que el contrato se celebre en el extranjero.

Por último deben considerarse ubicados dentro del territorio nacional, según lo establece el inciso final del Art. en comento, "los bienes corporales muebles o inmuebles adquiridos por una persona que no tenga el carácter de vendedor o de prestador de servicios, cuando la fecha en que se celebre el contrato de compraventa, los respectivos bienes ya se encuentran embarcados en el país de procedencia". *Comentario: Con esta disposición se evita que el importador endose los conocimientos de embarque y no haga tributar su margen de utilidad. Cuando un importador le vende a otro importador, el impuesto se autocontrola.*

En relación con este inciso, el Reglamento en su Art. 7° establece que "se entenderá que el adquirente de bienes ya embarcados en el país de procedencia tiene el carácter de vendedor o de prestador de servicios respecto de las especies que digan relación directa con su giro.

### **Hecho Gravado Básico De Servicio**

De acuerdo a la definición de "servicio" contenida en el N°2 del Artículo 2° de la Ley en estudio por tal debe entenderse: "la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

### **Elementos del Hecho Gravado Básico de Servicio.**

Del concepto legal transcrito podemos desprender los requisitos o elementos constituidos del hecho gravado básico de servicios, ellos son los siguientes:

- a. Que una persona realice una acción o prestación a favor de otra;
- b. Que dicha persona perciba por la acción o prestación, un interés, prima, comisión o remuneración,
- c. Que la acción o prestación provenga del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4 del Art. 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y,
- d. Territorialidad

Cada uno de estos requisitos será objeto de análisis por separado en los párrafos que siguen.

### **Análisis del Primer Elemento.**

El primer requisito o elemento del hecho gravado básico de servicio dice que una persona realice una acción o prestación a favor de otra. Como la Ley no hace distinción respecto de la persona que realice la acción o prestación, ella puede ser efectuada por una persona natural o por una jurídica.

La realización de una acción o prestación es el elemento básico que configura el impuesto, ya que la remuneración correspondiente y el hecho de que provenga de las actividades mencionados en los N°s. 3 y 4, del Art. 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, son elementos condicionantes de la prestación misma.

Para una mejor comprensión de estos elementos, analizaremos el concepto de prestación, dado que el de acción debe entenderse en su sentido natural y obvio.

**Concepto de Prestación:** De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, por prestación se entiende: "cosa o servicio que un contratante da o promete a otro".

Nos parece que atendida la naturaleza del impuesto, esta última sería la adecuada, ya que en la primera definición se habla indistintamente de "cosa" o "servicio" y en lenguaje corriente se identifica cosa con bien corporal y servicio con bien inmaterial.

Por las consideraciones anteriores, podemos concluir que por acción o prestación se entiende el acto o hecho que un contratante realiza o promete a otro, no importando que sea habitual u ocasional.

Cabe hacer presente que el I.V.A. aplicable a los servicios alcanza tanto a aquellos realizados con habitualidad o en forma esporádica u ocasional, característica ésta que lo distingue del I.V.A. que afecta a las ventas para cuya aplicación se exige que éstas sean habituales. Así, se encuentran gravados con el I.V.A. los servicios ocasionales prestados por un "vendedor" cuya actividad se clasifique en los N°s. 3 ó 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

### **Análisis del Segundo Elemento.**

El segundo de los presupuestos de hecho requerido por la Ley para la aplicación del I.V.A., tratándose de servicios, lo constituye, como ya se señaló que dicha persona perciba por la acción o prestación un interés, prima, comisión o remuneración.

Con la percepción de un interés, prima, comisión o remuneración nace la obligación tributaria si se dan los otros requisitos que hemos mencionado. Por ello, consideramos de interés analizar este elemento del hecho gravado básico de servicio.

**Concepto de Percibir:** De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, significa: "Recibir una cosa y entregarse de ella".

Por su parte el Servicio ha instruido al respecto: "sumas percibidas son aquellas incorporadas efectivamente al patrimonio de la persona que presta el servicio o efectúa el negocio y no basta que se haya devengado a su favor".

De acuerdo con el concepto anterior, debemos entender que una suma ha sido percibida desde que se puede disponer de ella.

**Concepto de Remuneración:** El significado que le da la Real Academia es el de: "lo que se da o sirve para remunerar", y por remunerar: "Recompensar, premiar, galardonar".

Por su parte el Servicio de Impuesto Internos ha dado el significado siguiente: "Retribución por servicios personales o por prestaciones de cualquier especie, sin importar que las sumas se encuentren o no afectas al impuestos a los servicios".

**Conceptos de Interés:** Según el Diccionario de la Lengua, interés significa: Provecho, utilidad, ganancia.

- Lucro producido por el capital.

El Servicio de Impuestos Internos ha aceptado el concepto de interés dado por el Diccionario de la Lengua y ha señalado que dentro del concepto de interés se comprende al de dividendos, ya que uno y otro son ganancias que se reparten o distribuyen entre los dueños de los respectivos capitales.

Pero debe tenerse presente, sin embargo, que para que ellos sean gravados con el impuesto, la prestación que le sirve de causa debe provenir del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en alguno de los N°s. 3 y 4 del Art. 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**Concepto de Prima:** El diccionario de la Lengua, entre las diversas acepciones que le da a este vocablo, el más significativo, para estos efectos, es aquel que dice: "precio que el asegurado paga al asegurador, de cuantía unas veces fijas, otras proporcional".

Como ya se ha señalado anteriormente la prima de seguro es una de las remuneraciones expresamente gravadas en el N°2 del Art. 2°. Sin embargo, la misma Ley se encarga de eximir del tributo a las primas provenientes de numerosos tipos de seguros, entre ellos los contratos dentro del país por empresas de aeronavegación comercial, los de vida reajustables, los que cubren riesgos de daños causados por terremotos o por incendios que tengan su origen en un terremoto, etc. (letra E. del Art. 12°).

**Concepto de Comisión:** El diccionario Durvan, entre otras acepciones del vocablo comisión, da la siguiente: "mandato conferido al comisionista, sea o no dependiente del que le apodera". El Diccionario de

la Lengua define las comisiones como la remuneración que percibe el comisionista, esto es, la persona a quien se encomienda la celebración de las comisiones mercantiles, objeto de dicho contrato.

El Servicio de Impuestos Internos ha dicho que esta expresión debe ser tomada en su sentido lato, y no en el significado restringido que corresponde a las definiciones anteriores.

El legislador al usar el término "comisión" incluye en ella no sólo las retribuciones percibidas por el comisionista propiamente tal, sino también las remuneraciones obtenidas por los diversos contribuyentes, cuyos ingresos sean clasificados en los N°s. 3 y 4 del Art. 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tales como: corredores de comercio, agentes de seguros, vendedores viajantes con oficina establecida, almacenes generales de depósitos, etc.

Por el contrario, no se genera el hecho gravado por el I.V.A. en las comisiones obtenidas por contribuyentes cuyas actividades se clasifican en la Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como es el caso de: vendedores viajantes y comisionistas sin oficina establecida; corredores que sean persona naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, aún cuando tengan oficina establecida.

### **Otras formas de remuneración**

La remuneración que hace la Ley de las remuneraciones gravadas con I.V.A. (interés, primas y comisiones) no es excluyente ni limitada solamente a esas formas de retribución, toda vez que alude además a "cualquiera otra forma de remuneración".

Entre estas últimas pueden citarse las siguientes: regalías pagadas por la explotación de yacimientos mineros; honorarios correspondientes a empresas constructoras que operan bajo el sistema de "administración"; rentas de arrendamiento de establecimientos comerciales; maquilas que se cobran en ciertos servicios agrícolas o mineros prestados a terceros, etc.

### **Análisis del Tercer Elemento**

Este tercer requisito del hecho gravado básico de servicios dice que la acción o prestación provenga del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4 del Artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Los números señalados comprenden las siguientes actividades:

N°3.- Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

N°4.- Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2 del artículo 42°, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.

De conformidad con lo expresado en el análisis de los requisitos anteriores, para que una prestación de servicios quede gravada con el tributo, no basta que en su virtud de la persona que la ejecuta perciba o deba percibir una comisión, prima o cualquiera otra remuneración, sino que es necesario, además, que la retribución provenga del ejercicio de alguna de las actividades mencionadas en los N°s. 3 y 4 del Art. 20°, de la Ley de la Renta, toda vez que la procedencia del tributo está supeditada a la concurrencia copulativa de los elementos o requisitos del Hecho Gravado Básico de Servicio, motivo de nuestro estudio.

Para los efectos de aplicar el impuesto a las remuneraciones provenientes de las actividades mencionadas en los N°s. 3 y 4 del Art. 20° de la Ley de la Renta, basta que se trate de un ingreso, cuya imposición quede comprendida dentro de los N°s. 3 y 4 de la disposición citada, aunque en el hecho no paguen el impuesto de la categoría, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en virtud de alguna exención que pueda favorecerlo o que esté sujeto a un régimen especial sustitutivo.

### **Contrato de Servicios Gravados con el Tributo**

El Hecho Gravado Básico del Impuesto a los Servicios, analizado precedentemente, lo encontramos en numerosos contratos de frecuente ocurrencia en la vida de los negocios. Analizaremos brevemente los más importantes.

**Almacenaje y Custodia de bienes Corporales Muebles:** El almacenaje y custodia de bienes corporales muebles lo encontramos implícitamente comprendido en el concepto de Hecho Gravado Básico de Servicio contenido en el N°2 del Artículo 2° de la Ley.

La Ley grava las remuneraciones que se perciban en razón del almacenaje y custodia de bienes corporales muebles, excepto el almacenaje de mercaderías destinadas a la exportación.

**Confección de Obra Material Mueble:** El contrato de confección de obra material mueble, puede encontrarse incorporado en el Hecho Gravado Básico de Ventas o en el de Servicios, situaciones que ya fueron analizadas al tratar el hecho gravado básico de ventas, y a las cuales nos remitimos, y será de Servicios, cuando la materia principal o los materiales los proporciona el que encarga el trabajo.

**Confección de Obra Material Inmueble:** La confección de la obra material inmueble por administración se encuentra incorporada al Hecho Gravado Básico de Servicios.

De acuerdo con el Artículo 12 del Reglamento, se entiende que el contrato se ejecuta por administración: a) cuando el contratista aporta solamente su trabajo personal; y b) cuando el contrato debe ser calificado como arrendamiento de servicios, por suministrar el que encarga la obra la materia principal. La materia principal es proporcionada por quien encarga la obra, no sólo cuando éste hace entrega directa y material de ella al artífice, sino también cuando lo provee de fondos para que, por su cuenta, la adquiera de terceros.

**Corretaje, Administración de Inmueble:** El corretaje, administración de inmuebles y los servicios de los corredores de bolsa, en virtud de la definición de "servicio", se encuentran incluidos en el Hecho Gravado Básico de Servicios.

No obstante, los corredores de bolsa no quedan afectos por este impuesto cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) ser persona natural;
- b) puede tener oficina establecida;
- c) no emplear capital en el financiamiento de estas operaciones; para estos efectos, no se considera capital las instalaciones de su oficina, y
- d) que desarrollen su actividad en forma personal sin ayuda de terceras personas, estos profesionales están clasificados en la Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**Servicios prestados por Comisionistas, Martilleros y Mandatarios:** Los Servicios prestados por comisionistas, martilleros y mandatarios en general, se encuentran implícitamente comprendidos en la definición de "servicio", por lo tanto, forman parte del Hecho Gravado Básico de Servicio.

En conclusión, están afectados por el I.V.A. las prestaciones efectuadas por comisionistas, martilleros y mandatarios, cuando los ingresos que perciban consistan en:

- a. Remuneraciones percibidas por comisionistas, aún cuando actúen en forma ocasional por cuenta de terceros (vendedores o no) en operaciones que versen sobre bienes de cualquiera naturaleza, y
- b. Remuneraciones percibidas por intermediarios que actúen por cuenta de vendedores en la venta de bienes corporales muebles.

**Servicios y Trabajos Fotográficos:** Los servicios y trabajos fotográficos, en virtud de la definición de "servicio", forman parte de este Hecho Gravado Básico.

Las ventas de fotocopias en general, de reproducción heliográficas de planos, de copias o mimeógrafos, de electro copias y de cualquier otro tipo o especie de trabajos similares realizados por los establecimientos dedicados a ejecutar este tipo de prestaciones forman parte del Hecho Gravado Básico de Servicios, contenido en el N°2 del Art. 2°, de la Ley.

### **Análisis del cuarto elemento**

#### **Territorialidad Del Impuesto En Las Prestaciones De Servicios.**

La territorialidad del impuesto a los servicios se encuentra establecida en el Art. 5° de la Ley, al establecer que: "El impuesto establecido en esta Ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero".

La disposición anterior además de delimitar el ámbito territorial del impuesto, concurre a precisar la objetividad gravada ya que, de acuerdo a su tenor, la procedencia del tributo aparece condicionada a que el servicio se preste o utilice en territorio nacional.

Por consiguiente, bastará que concurra cualquiera de las dos circunstancias anteriores para que se cumpla el requisito en estudio, es decir, habrá lugar a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado tanto respecto de los servicios prestados en territorio nacional, aunque su utilización se verifique en el extranjero, como respecto de los servicios utilizados en Chile aunque sean prestados desde fuera del territorio nacional.

De lo anterior se desprende que carece de importancia el lugar donde se pague o perciba la remuneración para que se configure el hecho gravado. De este modo cumpliéndose las exigencias anteriores, se adeudará el tributo aún cuando el pago o percepción de la remuneración tenga lugar en el extranjero.

El inciso 2° del Art. 5°, en análisis, agrega que "Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollado en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice".

Debe entenderse que la actividad generadora del servicio es desarrollada en Chile cuando se ejecuta en el país cualquier acto, se celebre un contrato o se produce un bien destinado a prestar el servicio, aunque en definitiva la prestación se utilice fuera de Chile.

De esta manera, un video tape gravado en el país y arrendado para ser exhibido en el extranjero, se considera que este servicio ha sido prestado en Chile y, en consecuencia, las rentas de su arrendamiento quedan afectas al tributo aún cuando se paguen en el exterior. La prestación propiamente tal es el arriendo de la mencionada grabación. Sin embargo, la actividad generadora del Servicio, la realización del video tape, se ha desarrollado en Chile.

Por último, es importante señalar que de la lectura del inciso 1° de los Arts. 4° y 5° de la Ley se infiere que la territorialidad podría ser otro de los requisitos o elementos del hecho gravado, tanto de "ventas" como de

"servicios", toda vez que de ello se desprende que los bienes corporales muebles objeto de la convención, y los servicios prestados deben encontrarse o utilizarse, según el caso, dentro del territorio nacional.

## Otros Hechos Gravados Con El Impuesto Al Valor Agregado

### Hechos Gravados Especiales

Como se señaló al inicio de este trabajo, el I.V.A. contempla como hecho gravado no sólo a las ventas y servicios propiamente tales, casos en los cuales hemos hablado de hechos gravados "básicos", sino que también contempla una serie de otras operaciones, transacciones o prestaciones que, según el caso, según se equiparen a "ventas" o a "servicios".

- a. Hechos Gravados Especiales de Ventas;
- b. Hechos Gravados Especiales de Servicios.

Los hechos gravados especiales que la Ley equipare a ventas, son los que el Art. 8° de la Ley enumera en sus letras a) a la f), k), l) y m).

**1. Importaciones:** Se encuentran gravados con el I.V.A. las importaciones efectuadas en forma habitual y esporádica y sin atender a la calidad que pueda tener la persona o empresa que las realice, es decir, no interesa si el importador tiene o no el carácter de vendedor o de prestador de servicios generándose el hecho gravado aún cuando se trate de un simple particular.

La letra a) del Artículo 18°, de la Ordenanza de Aduanas define a la importación como: "La introducción legal de mercaderías extranjeras para su uso o consumo en el país".

Esta definición se completada por la misma ordenanza al dar los conceptos de "mercaderías y mercancía extranjera" en el Art. 16° incisos 1° y 2° respectivamente.

Entendiéndose por "mercadería": "Todos los productos, manufacturados, semovientes y demás bienes corporales muebles, sin excepción", y por "mercadería extranjera": "La que proviene del exterior y cuya importación no se ha consumado legalmente aunque sea de producción o manufactura nacional o que habiéndose importado bajo condición, ésta deje de cumplirse.

La introducción legal al país de cualquier tipo de bienes corporales muebles de los mencionados en las definiciones anteriores, para ser destinadas al uso o consumo, está gravada con el I.V.A. salvo que se trate de bienes exentos en virtud del Art. 12° de la Ley.

Cabe destacar que están gravadas aún las importaciones ocasionales o esporádicas sean o no realizadas por personas calificadas como vendedores o prestadores de servicios.

**2. Aporte o Sociedades:** También se encuentran gravados con el I.V.A., los aportes a sociedades, de los bienes corporales muebles efectuados por vendedores, realizados en la constitución, ampliación o modificación de sociedades. (letra b) del art. 8°)

El Hecho Gravado en estudio se configura cuando un vendedor aporta bienes corporales muebles, una cuota de dominio sobre dichos bienes o derechos reales constituidos sobre ellos a una sociedad en el acto de constitución, modificación o ampliación de ella. Los aportes pueden ser hechos en propiedad o en usufructo, entendiéndose que se hacen en propiedad, cuando se transfiere el dominio de los bienes aportados, y en usufructo, cuando se otorga a la sociedad el goce de los bienes aportados, conservando el dominio sobre ellos.

**3. Adjudicación de Bienes Corporales Muebles:** La adjudicación de bienes corporales muebles efectuada en liquidaciones de sociedades y comunidades, se encuentran gravadas en la letra c) del Art. 8°.

**Concepto de Adjudicación:** Por adjudicación, entendemos, el acto mediante el cual se entrega a cada comunero o socio, al liquidarse la comunidad o sociedad, uno o más bienes en pago de sus derechos respectivos.

La norma establecida en la letra c) del Art. en estudio, configura un hecho gravado especial que difiere de los que conforman el hecho gravado básico del I.V.A., ya que éste no presupone, como aquel, la realización de una convención traslativa de dominio. La adjudicación es un título declarativo de dominio, esto significa que el comunero a quien se adjudica no adquiere el dominio del mismo en virtud de la adjudicación, sino que se le supone propietario desde que se formó la comunidad o sociedad.

Esta es la razón que el legislador tuvo en cuenta al asimilar dicha adjudicación a "venta" para los efectos de la aplicación del I.V.A. porque de otra manera habrían quedado exonerados del tributo ciertos valores agregados en el curso de la explotación comercial, y materializados al adjudicarse los bienes respectivos a los socios comuneros, originándose una pérdida definitiva del impuesto si el adjudicatario tuviere la calidad de consumidor final.

El reglamento de la Ley, en su Art. 9° establece que debe entenderse por "bienes corporales muebles del giro", aquellos respecto de los cuales la sociedad o comunidad era vendedora.

Con el objeto de incorporar la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado, en el inciso 2° de la letra c) en estudio, se establece como hecho gravado la adjudicación de bienes corporales

inmuebles en la liquidación de sociedades que sean empresas constructoras, de comunidades, que no sean hereditarias ni provengan de la disolución de la sociedad conyugal, y de cooperativas de vivienda. **Nótese que en estos casos no es necesario que el bien adjudicado sea del giro del vendedor, como lo es para los bienes corporales muebles**, pero si es indispensable que los bienes corporales inmuebles de que se trate hayan sido construidos total o parcialmente por la sociedad, comunidad o cooperativa. De tal modo, si la adjudicación recae sobre un inmueble construido totalmente por una o varias personas distintas a la sociedad, comunidad o cooperativa, no se encuentra afecta al I.V.A.; pero en cambio sí lo está el contrato de construcción respectivo.

Teniendo presente la definición de vendedor contenida en el N°3 del Art. 2°, debe entenderse que el impuesto sólo grava la adjudicación de bienes corporales muebles fabricados y/o adquiridos por la respectiva sociedad o comunidad con el ánimo de revenderlos, y los bienes corporales inmuebles construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por terceros para ellas podría estar formando parte del Activo Fijo como también las materias primas o insumos no utilizados en los procesos productivos.

**4. Retiro de Bienes Corporales Muebles:** Los retiros de bienes corporales muebles, los encontramos en la letra d) del Art. 8°, que grava con el IVA, por la vía de equiparlo a venta, a los "retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya se de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa".

**Concepto de Retiro:** Entendemos por tal la salida de bienes corporales muebles de la existencia de una empresa para destinarlos al uso o consumo personal del empresario, socio, directores o empleados, o de sus respectivas familias.

Cabe hacer notar que en el retiro efectuado por un empresario individual, para su uso o consumo personal, no se produce la transferencia de dominio exigida por el N° 1 del Art. 2°, no obstante, por disposición expresa de la letra d) del Art. 8°, se equipara a venta.

**Presunción de Retiro:** Todos los bienes que falten en los inventarios y cuya salida de la empresa no estuviere justificada con documentación fehaciente, se considerarán retirados para su uso o consumo propio. Se exceptúan de esta presunción los faltantes de inventario originados por casos fortuitos o fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos.

**Sorteos y Rifas:** Se equiparan a venta los retiros de bienes corporales muebles, sean o no del giro de la empresa, hechos por un vendedor y destinados a rifas y/o sorteos, aún a título gratuito, con fines de

promoción o propaganda. Cabe señalar que lo equiparado a venta, y por lo tanto gravado con el IVA, es el retiro o salida de bienes corporales muebles de la empresa, y no la rifa o sorteo.

**Entregas Gratuitas:** Las entregas o distribuciones de bienes corporales muebles efectuadas con fines promocionales o de propaganda se consideran venta cuando reúnen los siguientes requisitos:

- a) Que sean realizadas con fines de promoción o propaganda, y
- b) Que sean efectuadas por contribuyentes que tengan la calidad de vendedor.

En atención a que las entregas de bienes corporales muebles con finés benéficos no tienen fines de promoción o de propaganda, no se encuentran gravados con el IVA.

**5. Contrato de Instalación o Confección de Especialidades:** La letra e) del Art. 8° equipara a venta los contratos de instalación o confección de especialidades.

**Definición:** Se entiende por contrato de instalación o confección de especialidades "a aquellos que tienen por objeto la incorporación de elementos que adhieren permanentemente a un inmueble, y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para la cual se construye" (inciso 1° del Art. 12 del Reglamento).

En la definición anterior, podemos distinguir los siguientes requisitos:

- a) Que el objeto del contrato sea la incorporación de elementos que adhieren a un bien inmueble;
- b) Que dicha adhesión sea permanente, y
- c) Que los elementos incorporados sean necesarios para que el inmueble cumpla cabalmente la finalidad para la cual se construye.

La falta o no concurrencia de alguno de estos requisitos hace inaplicable la disposición del Art. 8°; pero el contrato puede gravarse con el impuesto en conformidad a otras disposiciones de la Ley, como por ejemplo, la ejecución de obra material mueble que queda comprendida dentro del hecho gravado básico.

La letra e) del Artículo en estudio, asimila a ventas los contratos de instalación o confección de especialidades que, de acuerdo con el Art. 1.996 del Código Civil revisten el carácter de compraventa, es decir, cuando la materia, o la materia principal es suministrada por el instalador o contratista, lo que ocurre en los sistemas de suma alzada o de precios o valores unitarios, con o sin reajuste.

Los contratos en estudio ejecutados por administración por tener el carácter de arrendamiento de servicios, están comprendidos en el hecho gravado básico de este tributo.

El S.I.I. a modo de ejemplo señala las siguientes especialidades, como afectas al tributo en estudio: ascensores, climas artificiales, puertas y ventanas, sanitarios, electricidad, hojalatería, carpintería y cerrajería en madera y metal, vidrios, pintura y papel mural, estucos y revestimientos, baldosas, pisos plásticos, pavimentos, impermeabilizaciones, alarmas e instalaciones comerciales, embaldosados, confección de jardines, etc.

**Contrato General de Construcción:** La Ley N° 18.630, D.O. del 23.07.87, incorporó, a contar del 01.10.87, como hecho gravado especial equiparado a venta a los contratos generales de construcción o edificación, los que anteriormente estaban expresamente excepcionados del impuesto.

La Ley ni el Reglamento definen este contrato. Supliendo este silencio la Dirección Nacional del S.I.I. ha dicho que tienen este carácter todos aquellos contratos que, sin cumplir las características de los de instalación o confección de especialidades, constituya a lo menos, dos especialidades, y que habitualmente forman parte de una obra civil. (Oficio N° 1.878, de fecha 11.06.82, Boletín de Octubre de 1982).

Son por Suma Alzada (obra vendida), aquellos tales como la construcción de un edificio, bodegas, caminos, redes de agua potable o alcantarillado público, remodelación de edificios cuando consista en la transformación total de su estructura.

**6. Venta de Establecimientos de Comercio:** La venta de establecimiento de comercio y, en general de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles de su giro, se equipara a "venta", de acuerdo con la letra f) del Artículo en comento.

**Concepto de Universalidad:** Es el conjunto de bienes corporales e incorporales unidos por su afectación a un fin común y que poseen una individualidad propia e independiente de los elementos que la componen.

Al respecto el S.I.I. ha calificado el "establecimiento de comercio" como una universalidad de hecho. Dentro de la expresión "cualquiera otra universalidad" que emplea la letra f) en comento, deben entenderse comprendidos:

- a. Las fábricas y demás establecimientos industriales;
- b. Los inmuebles objeto de explotación agrícola, y

- c. Bibliotecas y museos.

### **Características del Establecimiento de Comercio**

- a. Es un bien mueble, aunque excepcionalmente comprenda bienes inmuebles, y
- b. Es un bien corporal por ser una universalidad de naturaleza distinta a los bienes que la componen.

Por su carácter de bien incorporal, la venta de un establecimiento de comercio no cabría dentro del hecho gravado básico, razón por la cual el legislador, para gravarlo, lo equipara a venta en la letra f) del Art. 8°.

En el N° 3 de la letra C) del Artículo 1° de la Ley N° 18.630, D.O. del 23.07.87, con el objeto de incorporar plenamente la actividad de la construcción al régimen del I.V.A., agregó como hecho gravado especial equiparado a venta, dos nuevas letras al Art. 8° de la Ley, y que entraron en vigencia a contar del 01.10.87; ellos son los siguientes:

### **7. Operaciones sobre Inmuebles del Giro de una Empresa Constructora**

En la letra k) del Art. 8° se incluye como hechos gravados del I.V.A. los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora. Al respecto, el S.I.I. en circular N° 26, de 05.08.87, publicada en el Boletín N° 404, de Julio de 1987, hace el siguiente análisis:

"La característica general que contempla esta disposición legal es que el bien inmueble de que se trate sea del giro de una empresa constructora. Debe entenderse que corresponden al giro de una empresa constructora los inmuebles construidos total o parcialmente por una persona para la venta. En este punto, tal como se explicó en los párrafos relativos a la calificación de la habitualidad, respecto de la actividad de la construcción, para los efectos de la Ley sólo cabe recurrir a ella para decidir si procede o no el tributo cuando el inmueble es construido total o parcialmente por una persona para sí y se vende. Pues bien, en los casos a que se refiere esta letra -aportes, retiros y ventas de establecimientos de comercio- cuando se trate de empresas que hayan construido total o parcialmente inmuebles para su uso, estos no constituirán bienes de su giro, aún cuando con motivo de su construcción se recuperó el I.V.A. por las adquisiciones y servicios utilizados en virtud de lo dispuesto en el número 1°, del artículo 23°, de acuerdo con la modificación que el introdujo la Ley N° 18.630, en análisis. Ahora bien, solo se entenderá que un bien inmueble está destinado al uso de la empresa cuando ésta lo acredite como necesario para producir la renta y que estuvo sujeto al tratamiento contable y tributario que corresponde al Activo Fijo.

En concordancia con lo dispuesto en las letras b) y d) del mismo artículo 8º, la comentada letra k) debe analizarse dentro de un contexto similar, por lo que respecto de los aportes y otras transferencias debe entenderse que la norma se refiere a los que hagan con motivo de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, y los retiros, aquellos efectuados por el dueño, socios, directores y empleados de la empresa (en este último caso en una calidad distinta a la de la remuneración).

Por lo expresado, es válido para los aportes referidos en la letra k), lo interpretado por este Servicio respecto de la letra b), por lo que el hecho gravado se configura cuando una empresa constructora aporta o transfiere a una sociedad un inmueble de su giro o una cuota de dominio sobre dicho bien o derechos reales constituidos sobre él. Cabe recordar que se ha dictaminado que no existe el hecho gravado en los casos de: transformación de una sociedad de personas en anónimas, ya que se trata del mismo contribuyente sin que haya transferencia alguna; en la fusión y absorción de sociedades, ya que las sociedades que se funcionan aportan una universalidad jurídica (su patrimonio) y los socios aportarían derechos personales, y en la división de sociedades por no existir en este caso transferencia de bienes corporales inmuebles, ya que el patrimonio de las nuevas sociedades es un conjunto igual al de la sociedad que se divide.

En cuanto a los retiros, también como se ha interpretado respecto de los bienes corporales muebles, no tendría tal carácter el hecho que un empresario individual destine un inmueble construido total o parcialmente por él para la venta, al uso de su empresa. Por otro lado, sí constituiría hecho gravado el retiro del mismo inmueble que haga el citado empresario para su uso personal, por estar expresamente asimilado a venta según la letra k) en comento, cuando no se produce transferencia de dominio como lo exige el N°1 del artículo 2º del decreto Ley N°825.

La letra k) también considera hecho gravado la venta de establecimientos de comercio y otras universalidades que comprendan bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora.

El servicio ha calificado el establecimiento de comercio como una universalidad de hecho y, junto con la expresión otras universalidades que incluye la letra k), se entiende incorporado en la norma cualquier otro establecimiento de distinta naturaleza como ser industrial, agrícola, etc. cuya venta puede quedar afecta, en la parte relativa a los bienes inmuebles. Naturalmente que en el caso de una empresa que permanentemente construye y vende inmuebles, o bien, cuando se encuentra organizada para efectuar tales operaciones, no pueden existir dudas que los referidos inmuebles deben quedar afectos al I.V.A. cuando se venda la universalidad que le ha dado el Servicio de Impuestos Internos, ya que es claro que se trata de bienes de su giro, porque dichas empresas son vendedores de acuerdo a la definición contenida en el número 3 del Art. 2º comentada en los párrafos anteriores. En circunstancias menos determinables, será necesario remitirse también a dicho concepto y al alcance que le ha dado el Servicio de Impuesto Interno. Debe tenerse presente que el impuesto no será aplicable cuando se trate de un inmueble construido totalmente o en parte por una empresa para su uso dentro del giro del negocio."

**8. Promesas de Ventas y Leasing sobre Inmuebles del Giro de una Empresa constructora:** En la letra l) de este artículo 8° se incluyen como hechos gravados las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas, en ambos casos respecto de inmuebles de su giro. Por otra parte, se dispone que para los efectos de la aplicación de la Ley, los contratos de arriendo con opción de compra se asimilarán en todo a las promesas de venta, es decir, por ejemplo, el impuesto se devengará también en cada pago.

El Servicio de Impuestos Internos, en la Circular N°26, (agosto de 1987) antes individualizada, al respecto, también hace el siguiente análisis:

Respecto de los contratos mencionados en esta letra, también se hace referencia a que los inmuebles sean del giro de la empresa, es decir, al igual que en el caso anterior, cuando esta sea vendedora de dichos bienes.

Asimismo, los contratos señalados que celebren las comunidades por inmuebles construidos total o parcialmente por ellas, se encontrarán afectos al Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo con los comentarios efectuados con relación al hecho gravado del I.V.A. conviene precisar algunas situaciones sobre la venta de sitios que pudieran realizar las empresas constructoras.

- Venta de Sitios sin urbanizar.

No queda afecta por no constituir hecho gravado del I.V.A.

- Venta de sitios urbanizados.

a. Si el sitio fue urbanizado y vendido antes del 1° de Octubre de 1987, fecha de vigencia de la incorporación de la actividad de la construcción al régimen del I.V.A., no queda afecta.

b. Si el sitio fue urbanizado antes del 1° de Octubre de 1987 y vendido a contar de esa fecha, queda afecto al I.V.A. sin perjuicio del derecho al crédito extraordinario que establece la letra a) del artículo 2° de la Ley 18.630.

Si se vende sitios urbanizados, desde el 1° de octubre de 1987 habría que distinguir si dicha urbanización se hace por cuenta propia o a través de un tercero. En el primer caso, la venta queda afecta al impuesto sobre la base imponible, que resulte una vez deducido el valor actualizado del terreno. Obviamente que el urbanizador particular también quedaría afecto por cuanto, como se expresó en párrafos anteriores, en este caso existiría habitualidad pues, no se estaría efectuando este tipo de obras para su uso por lo que el ánimo de hacerlo sería la venta. Cuando el sitio vendido ha sido urbanizado a través de un tercero, es el contrato de construcción de la urbanización el gravado. Si el loteador es una inmobiliaria, debe soportar el I.V.A. por el contrato de construcción y la venta del terreno urbanizado que haga no estará afecta.

Cabe precisar que la urbanización, para los efectos de la procedencia del gravamen, constituye también la construcción de un bien corporal inmueble.

Las disposiciones del Art. 8º, hasta aquí analizadas, corresponden a hechos gravados que, en general la Ley equipara a ventas. A continuación examinaremos aquellos hechos gravados que teniendo la naturaleza de una prestación de servicios, no calzan exactamente con la definición de la Ley, por lo cual el legislador para gravarlos, ha debido mencionarlos expresamente en este Artículo.

**9.1. Arrendamiento de Bienes Corporales Muebles:** El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, se encuentran afectos al I.V.A., según la letra g) del Art. 8º.

Dentro del hecho gravado en estudio deben entenderse incluidos el arrendamiento, subarrendamiento, etc. de vehículos, maquinarias, animales y en general, de toda clase de bienes corporales muebles, no importando la calidad de las personas que efectúen la operación ni el objeto a que se destine el bien. Es así como se devenga el impuesto por el arrendamiento de una máquina agrícola o de un bien de Activo Inmovilizado de una empresa, o el de un mueble pactado entre particulares.

Por otra parte, el hecho gravado se configura aunque la venta de los bienes corporales muebles que se den en arrendamiento, subarrendamiento, etc. esté exenta del impuesto, como ocurre con los vehículos motorizados usados.

**9.2. Arrendamiento de Bienes Corporales Inmuebles:** El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de ciertos inmuebles se encuentran gravado en la letra g) del Art. en comento.

La Ley grava con el I.V.A. el arrendamiento, subarrendamiento, etc., de bienes inmuebles que se encuentren en las siguientes circunstancias:

- a. Que sean bienes inmuebles, amoblados, y
- b. Que sean bienes inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimiento de comercio.

Debemos aclarar que los inmuebles gravados con el impuesto, son calificados como no agrícolas por la Ley sobre Impuesto Territorial.

Se entiende que los inmuebles se encuentran amoblados cuando se entregan para su uso guarnecidos con los muebles y menajes apropiados y en cantidad suficiente para ser habitados.

Para determinar el Impuesto a los Servicios, el Art. 17° de la Ley permite rebajar de la renta el arrendamiento una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal o la cantidad proporcional que corresponde al período si es distinto de un año. Sólo cabe esta rebaja respecto del contrato de arrendamiento y no de las otras formas de cesión o uso temporal.

El arrendamiento, subarrendamiento, etc., de inmueble con instalaciones que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y todo tipo de establecimientos de comercio, también forman parte del hecho gravado de la letra g) del Art. 8°.

El Art. 13° del Reglamento establece que entre los inmuebles con instalaciones y/o maquinarias, se consideran incluidos los hoteles, molinos, playas de estacionamientos, barracas, cines, etc.

Al igual que en el caso de los inmuebles amoblados se puede, tratándose de arrendamiento, rebajar el 11% del avalúo fiscal vigente o la proporción que corresponda, de la renta de arrendamiento, para los efectos de calcular el Impuesto a los Servicios. No da derecho a esta rebaja el subarrendamiento u otra forma de cesión o uso temporal de bienes inmuebles.

Respecto de los establecimientos de comercio cualquiera que sea la naturaleza o giro de ellos y la forma de cesión o uso temporal, están afectados por el impuesto en estudio.

**10. Arrendamiento de Marcas, Patentes de Invención, Procedimientos o fórmulas industriales:** El arrendamiento, subarrendamiento, o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales u otras prestaciones similares, están gravadas con el I.V.A. según la letra h) del Art. 8°.

El arrendador, subarrendador, o cedente de las marcas, patentes, procedimientos y fórmulas deberán entregar el I.V.A. sobre el monto de las remuneraciones que perciba por los conceptos señalados.

Entre las otras prestaciones similares de que habla la letra h) debemos entender incluida la cesión del uso temporal de un nombre comercial.

**11. Estacionamiento de Automóviles y otros Vehículos:** El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin, está gravado con el I.V.A., según la letra i) del Art. 8°.

La disposición mencionada grava con el I.V.A. los ingresos derivados de la explotación de lugares de estacionamiento pagados de automóviles u otros vehículos ajenos, en los siguientes inmuebles.

- a. Terrenos sin construcción o con construcciones ligeras, adecuadas a la explotación, y
- b. Edificios especialmente contruidos para dicho fin.

Están afectos al impuesto, las sumas que los usuarios paguen por el estacionamiento, comprenda o no el derecho de ocupar un espacio determinado en una playa o en boxes, no importando la forma de pago (mensual, quincenal o diario) ni la calidad de la persona que explote la playa (dueño, arrendatario o subarrendatario). *Comentario: cuando se posee un box con rol independiente, no hay hecho gravado. Distinto es si este es uno de varios que están con rol similar, ahí hay hecho gravado.*

**12. Primas de Seguros de las Cooperativas de Servicios de Seguros:** La letra j) del Art. 8° grava con el I.V.A. las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros, sin perjuicio de las exenciones contenidas en el Art. 12.

Esta disposición deja afectos al I.V.A. todos los ingresos por dicho concepto, perciban las cooperativas de seguros, incluso los provenientes de seguros contratados por sus cooperados, toda vez que, ante su tenor, resulta inaplicable la norma contenida en el inciso segundo del Art. 5° del Reglamento que excluye dicho impuesto a los servicios que se presten entre si las cooperativas y sus socios.

**13. Venta Bienes Que No Formen Parte Del Activo Realizable:** De acuerdo a lo establecido en la letra m) del Art. N° 8, se consideraran las ventas realizadas por empresas antes de terminada su vida útil, de conformidad al N° 5 del Art. 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que hayan tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes.

La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, sólo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción.

### **Devengamiento Del Impuesto**

De acuerdo con la definición del diccionario de la Real Academia, "devengar" significa "adquirir derechos a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título".

Devengar un impuesto sería, entonces, adquirir derechos el Fisco o una retribución monetaria en virtud de ocurrir la circunstancia prevista en la Ley para que alguna persona se convierta en sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En la práctica se devenga el impuesto cuando ocurre el hecho gravado por la Ley y nace la obligación tributaria.

Debe distinguirse entre el devengamiento del impuesto y el derecho de exigir el pago, ya que las leyes impositivas, generalmente fijan un plazo dentro del cual debe solucionarse la obligación y mientras este plazo no se cumpla, se suspende la exigibilidad del pago, aunque se haya devengado el Impuesto.

**Devengamiento del Impuesto y Hecho Gravado del I.V.A.:** En general, cuando concurren los requisitos o elementos del hecho gravado, nace la obligación tributaria no obstante, respecto del I.V.A. deben concurrir, además, los requisitos que exige la letra a) del Art. 9° de la Ley, que analizaremos a continuación.

**Regla General sobre Devengo del Impuesto:** La regla general sobre devengamiento del impuesto se encuentra contenida en la letra a) del Art. 9° de la Ley y Art. 15° del Reglamento, el que al respecto dice: "En las ventas del bienes corporales muebles y prestaciones de servicios gravados con el impuesto al valor agregado el tributo se devenga en la fecha de emisión de la factura o boleta".

"Si se trata de ventas, en caso que la entrega sea anterior a la emisión del documento o cuando por la naturaleza del acto que da origen a la transferencia no correspondiere emitirlo, el impuesto se devengará en la fecha de la entrega real o simbólica de la especies".

"En las prestaciones de servicios, cuando la percepción del ingreso fuere anterior a la emisión de la factura o boleta, o no correspondiere emitir estos documentos, el impuesto se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma a disposición del prestador del servicio".

Para una mejor comprensión de la norma antes transcrita, analizaremos el concepto de entrega.

**Concepto de Entrega:** Por entrega, según el diccionario de la Real Academia, se entiende el acto por el cual se pone en manos o en poder de otro una persona o cosa.

El Art. 17° del Reglamento, por su parte, interpretando lo dispuesto en la letra a) del Art. 9° de la Ley, precisa los siguientes conceptos:

**Entrega Real:** Es aquella en que el vendedor permite al adquirente la aprehensión material de dicha especie;

**Entrega Simbólica:** Es la que se realiza, entre otros, en los siguientes casos:

- a. Cuando el vendedor entrega al adquirente las llaves del lugar en que se encuentra la casa;
- b. Cuando el vendedor transfiere un bien corporal mueble al que lo posee por cualquier título no traslativo de dominio;
- c. Cuando el vendedor enajena un bien corporal mueble conservando, no obstante su posesión, y

- d. Cuando los bienes corporales se encuentren a disposición del comprador y éste no los retira por su propia voluntad.

**Entrega en Consignación:** El Reglamento en su Art. 16° dispone que: "En las entregas de mercaderías en consignación que efectúe un vendedor a otro, no se devenga el impuesto al valor agregado mientras el consignatario no venda las especies afectas a este tributo".

La solución adoptada por el Art. 16° del Reglamento concuerda con el carácter condicional que tiene esta modalidad de venta, cuyo perfeccionamiento definitivo queda supeditado a que el consignatario venda las mercaderías recibidas en consignación.

**Devengamiento del Impuesto en las Importaciones:** En las importaciones, el impuesto se devenga al momento de consumarse legalmente la operación o al tramitarse totalmente la importación condicional.

Se entiende legalmente consumada una importación, cuando habiéndose cumplido los trámites establecidos por la Ley, las mercaderías quedan a disposición del interesado para su libre circulación dentro del territorio nacional.

En atención a que el último trámite es el retiro de las mercaderías de la aduana, es esta la oportunidad en que se devenga el impuesto; la aduana no autoriza al retiro de los bienes mientras no se acredite la cancelación del I.V.A. causando en la importación.

**Devengamiento del Impuesto en los Retiros de Mercaderías:** La letra c) del Art. 9° de la Ley, establece que el Impuesto al Valor Agregado se devenga en el momento del retiro del bien respectivo.

Por su parte el Art. 20° del Reglamento, reitera esta norma expresando que en el momento mismo del retiro se devenga el impuesto y debe efectuarse la contabilización correspondiente, aún de los retiros que versen sobre:

- a) Bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aún a título gratuito, sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por vendedores afectos al I.V.A., y
- b) Bienes corporales muebles entregados o distribuidos gratuitamente, sean de su giro o no, que los vendedores hagan con fines promocionales o de propaganda.

**Devengamiento del Impuesto en los Intereses o Reajustes por Saldos de Precio:** De acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del Art. 9° de la Ley, los intereses o reajustes por saldos insolutos en las ventas a

plazo, devengarán el Impuesto al Valor Agregado a medida que el monto de dichos reajustes o intereses sean exigibles, o a la fecha de su percepción si ésta fuere anterior.

El Art. 18° del Reglamento, agrega que se considera que los reajustes o intereses son exigibles al vencimiento de la respectiva cuota, letra u otro documento que los contenga, en todo o en parte.

En todo contrato o convención en que el total del precio o valor, o parte de él se pague a plazo, debe indicarse separadamente lo que corresponde a precio y a intereses pactados por saldos insolutos; en su defecto se entenderá que cada una de las cuotas comprende parte del precio y los intereses proporcionales.

**Devengamiento del Impuesto en los Servicios Periódicos:** La letra e) del Art. 9° de la Ley, dispone que en las prestaciones de servicios periódicos el Impuesto al Valor Agregado se devenga al término de cada período fijado para el precio. No obstante si con anterioridad a dicho término se hubiere emitido la respectiva factura o boleta o se hubiere percibido o puesto a disposición del prestador del servicio la remuneración correspondiente, se aplica la Regla General, analizada precedentemente.

Las normas sobre devengamiento del I.V.A. comentadas precedentemente, *no son aplicables a ciertos servicios periódicos domiciliarios* expresamente nominados por la Ley, cuya situación se canaliza a continuación:

### **Suministros y Servicios Domiciliarios Periódicos**

En los siguientes suministros y servicios periódicos mensuales el I.V.A., se devenga al término de cada período fijado para el pago del precio, independiente del hecho de su cancelación:

- a) Gas combustible;
- b) Energía eléctrica
- c) Servicios Telefónicos;
- d) Agua potable
- e) Servicios de alcantarillado, cuando empleen el procedimiento de cobranza establecido para los suministros y servicios domiciliarios referidos en las letras anteriores.

Esta disposición, cada vez que hay cambio de tasa en este impuesto, provoca desconcierto. Por ejemplo, en septiembre de 2003 la tasa fue elevada de 18 a 19% a contar de octubre de 2003. Las cuentas que se distribuyeron en septiembre cuyo vencimiento de pago era octubre, ya marcaban una tasa de 19%, lo que trajo muchos reclamos de la población, sin embargo, cuando se reciba la de diciembre de 2006 (mes en que aún estará vigente la tasa de 19%), las cuentas que se reciban en ese mes cuyo pago venza en enero de 2007,

deberán venir cobradas con tasa del 18%.(nota del autor: lo anterior es válido siempre y cuando se respete lo acordado en el año 2003 y no transformar lo transitorio en definitivo).

**Devengamiento del Impuesto en los Contratos de Confección de Especialidades y Contratos Generales de Construcción:** En la letra f) del Art. 9º, agregada por el Art. 1º de la Ley N° 18.630, respecto de la actividad de la construcción se establece que en los contratos de instalación o confección de especialidades, en los contratos generales de construcción, en las ventas y en las promesas de venta, *el impuesto se devenga al momento de emitirse la o las facturas.*

En la Circular N° 26, de 05 de Agosto de 1987, el S.I.I. ha establecido que esta norma debe relacionarse con la modificación introducida al artículo 55 de la Ley, agregado de un inciso segundo, por la cual se establece que en el caso de los contratos señalados, la factura deberá emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago. Sin embargo, en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles, la factura definitiva por el total o saldo por pagar, deberá emitirse en la fecha de la suscripción de la escritura de venta correspondiente. Cabe hacer presente que el Art. 75º del Código Tributario, modificado por la misma Ley 18.630, obliga a los Notarios y demás ministros de fe a dejar constancia del pago de este tributo, en los documentos que den cuenta de una convención afecta, si no se acredita el pago del referido impuesto, no podrán entregarlos a los interesados ni otorgarles copias de ellos. En el caso de las ventas o promesas de ventas de bienes corporales inmuebles el cumplimiento de esta obligación se entenderá satisfecho dejando constancia del número y fecha de la o las facturas correspondientes, así lo establece el Art. 73º de la Ley.

### **Sujeto del Impuesto**

La obligación tributaria, como toda obligación, es vínculo jurídico en virtud del cual una persona denominada "deudor" del impuesto, se encuentra en la necesidad de dar, hacer o no hacer algo a favor de otra persona denominada "acreedor", generalmente el Estado u otro ente de derecho público.

El deudor del impuesto o contribuyente, se conoce también con el nombre de sujeto pasivo, y el acreedor como sujeto activo.

La principal obligación en la que se encuentra el sujeto pasivo es la de dar o entregar al Estado una suma determinada de dinero; pero puede también tener otras que consistan en hacer o no hacer una cosa; son las llamadas obligaciones accesorias, como las de inscribirse en roles, presentar declaraciones, llevar contabilidad, no entorpecer la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos. etc.

**Regla General sobre Sujeto Pasivo del Impuesto:** La regla general sobre el sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado está contenida en el Art. 10 de la Ley, que señala como tales al vendedor, sea que celebre una convención definida como venta o que se equipare a venta, y al prestador de servicios que realice operaciones definidas como servicios o que la Ley equipare a tales.

De acuerdo a lo anterior, el sujeto pasivo del impuesto, en el caso de ventas, es el vendedor o tradente; y en las prestaciones de servicios, la persona que realiza la prestación respectiva.

En relación con esta materia el artículo 21° del Reglamento atribuye la calidad de sujeto del impuesto a las siguientes personas:

A) Cuando realicen "ventas" de especies de su propia producción o adquiridas de terceros de acuerdo con lo expresado en los N°s. 1° y 3° del artículo 2° de la ley;

B) Cuando celebren o ejecuten cualquiera de los actos que la ley equipara a "venta" en el artículo 8° de la ley;

C) Los vendedores que transfieran vehículos motorizados adquiridos nuevos e incorporados al activo fijo de una empresa.

2°) Los prestadores de servicios por las acciones o prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 2°, N° 2, de la ley y por los actos que se equiparan a servicio en el artículo 8° de la ley;

3°) Los adquirentes de bienes corporales muebles o beneficiarios del servicio cuando el Servicio cambie el sujeto del impuesto, haciendo uso de la facultad que le confiere el inciso final del artículo 3° de la ley;

4°) Los adquirentes de bienes corporales muebles cuando los vendedores o tradentes no tengan residencia en Chile, y

5°) Los beneficiarios de servicios, cuando la empresa que efectúa la prestación reside en el extranjero.

Las personas enumeradas tienen la calidad de sujeto del impuesto, cualquiera que sea la posición que ocupe en el circuito económico del producción y distribución de bienes: Fabricante, importador, comerciante mayorista o minorista, ya se trate de una empresa individual, social o de la simple comunidad.

No es necesario que la actividad del contribuyente sea de carácter mercantil. Por ello son sujetos del I.V.A. las congregaciones religiosas, centros de madres, otras organizaciones comunitarias, y en general, cualquiera entidad que teniendo o no fines de lucro, se dedique, habitualmente a la venta de bienes corporales muebles, o ejecute, en forma esporádica o habitual prestaciones de servicios.

Cabe destacar que pueden tener la calidad de sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, el Fisco y otras personas jurídicas de derechos público, como las Municipalidades, Universidades e Instituciones y empresas fiscales de administración autónoma.

**Aplicación de la Regla General a Casos Especiales:** El Artículo 11 de la Ley, señala el sujeto pasivo del impuesto en algunas operaciones que el Artículo 8° equipara a venta o servicio. A estos casos y a las situaciones contempladas en el Artículo 18 de la Ley y 22 del Reglamento, nos referimos a continuación:

**Sujeto del I.V.A. en las Importaciones:** La letra a) del Artículo 11 considera como sujeto del impuesto al importador, habitual o no; es decir, a la persona que introduce legalmente mercaderías extranjeras para su uso o consumo en el país.

**Sujeto del Impuesto en las Ventas Realizadas por Personas sin Residencia en Chile:** La letra b) del Artículo 11° considera como sujeto del impuesto al *comprador o adquirente*, cuando el vendedor o tradente no tenga residencia en Chile.

Cabe destacar que la Ley hace mención a la falta de residencia en Chile y no a la de domicilio en el país; en consecuencia, si el vendedor se encuentra residiendo en el extranjero, aunque conserve domicilio en Chile al momento de la venta, la responsabilidad del pago del impuesto recae sobre el comprador.

**Sujeto del I.V.A. en las Adjudicaciones:** De acuerdo a lo establecido en la letra c) del Art. 11°, el sujeto del impuesto en las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro realizados en liquidaciones de sociedades y comunidades, *será la respectiva sociedad o comunidad*, aunque cada socio o comunero será solidariamente responsable del pago del tributo por la cuota que se le haya adjudicado.

**Sujeto del Impuesto en los Aportes:** La letra d) del Artículo 11° establece que el sujeto del tributo en los aportes a sociedades, es *el aportante* que tenga la calidad de vendedor de bienes corporales muebles.

Debe recordarse que de acuerdo con la letra b) del Artículo 8°, los aportes que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, deben consistir en bienes corporales muebles.

**Sujeto del I.V.A. en los Servicios Prestados por Personas no Residentes en Chile:** La letra e) del Art. 11° en comento, otorga la calidad de sujeto pasivo del impuesto al beneficiario del servicio cuando la persona que realiza la prestación reside en el exterior.

**Sujeto del I.V.A en los contratos de Instalación o Confección de Especialidades y Contratos Generales de Construcción:** La letra f) del Art. 11°, agregada al Art. 1° de la Ley 18.630, establece que el sujeto del

impuesto en el caso de los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción, son los contratistas o subcontratistas.

El cambio de sujeto del IVA para la construcción fue establecido en la [Resolución N° 46](#), del 1 de septiembre de 2003, complementada por la [Resolución N° 63](#), del 30 de octubre de 2003, teniendo ambas vigencia desde el 1 de noviembre de 2003.

**Sujeto del I.V.A. cuando existan Transferencias Recíprocas de Dominio:** De acuerdo con el Art. 18° de la Ley, en los casos de permutas u otras convenciones en que las partes se obliguen a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales muebles, *cada parte tiene la calidad de sujeto pasivo del impuesto*, respecto de los bienes que transfiere.

Es importante destacar que cada parte responde exclusivamente del impuesto que corresponda al valor de las especies que transfiere.

**Sujeto del I.V.A. en Operaciones realizadas por Comisionistas y otros:** El Artículo 22° del Reglamento establece que los comisionistas, consignatarios, martilleros, y en general, toda persona que compre o venda habitualmente bienes corporales muebles por cuenta de terceros vendedores, son sujetos del Impuesto al Valor Agregado *por el monto de su comisión, o remuneración*, siendo responsables del impuesto por el monto total de la venta, sus mandantes.

### **Cambios del Sujeto Pasivo del Impuesto**

No obstante, las normas sobre sujeto del impuesto analizados precedentemente, *el Artículo 3°, inciso 3°, de la Ley*, faculta al S.I.I. para cambiar al sujeto pasivo del impuesto, trasladando la obligación de su pago al comprador o beneficiario del servicio.

La Facultad referida es entregada al Servicio de Impuestos Internos para que resuelva a su juicio exclusivo el cambio de sujeto del impuesto, razón por la cual la resolución que lo ordene no es susceptible, administrativa o judicialmente de reclamo ni recurso alguno en su contra.

Asimismo el inciso 4°, del mismo Artículo, autoriza a la Dirección del S.I.I. para imponer a determinados vendedores y prestadores de servicios la obligación de aplicar y retener, además de su propio impuesto, el I.V.A. que los respectivos adquirentes o prestatarios deban recargar por las ventas o servicios que, efectúen o presten a terceros.

Una vez notificada la resolución, la relación jurídica emanada de la obligación tributaria, se traba entre el Estado, como sujeto activo, y el adquirente o beneficiario del Servicio, como sujeto pasivo, sin que

intervenga en ella, el tradente o prestador, con lo cual, devengado que sea el impuesto, el único obligado a su pago es el adquirente o beneficiario del servicio, el que debe cumplir además las obligaciones accesorias que le impone la Ley.

Por último, el inciso final de Artículo 3º, en comento, faculta a la Dirección del S.I.I. para que a su juicio exclusivo imponga a los vendedores o prestadores de servicios exentos, la obligación de retener, declarar y pagar el tributo que corresponda a los adquirentes afectos o a determinadas personas que importen desde los recintos de Zonas Francas.

### **Exenciones Al Impuesto Al Valor Agregado**

Las exenciones tributarias constituyen limitaciones al ámbito de aplicación del impuesto ya que en virtud de las disposiciones que las establecen, el gravamen no se aplica a los bienes o convenciones que de otro modo deberían tributar por reunir los requisitos del hecho gravado.

El legislador del I.V.A. ha seguido una política de restringir al máximo el número de exenciones, ya que su existencia se opone, como lo señalamos anteriormente, a dos de sus principios básicos, cuales son:

- a. La neutralidad en la determinación de los precios finales, y
- b. Autocontrol entre el vendedor y el comprador por oposición de intereses respecto al crédito y al impuesto.

En este sentido, la Reforma a la imposición indirecta introducida por el Decreto Ley 825, eliminó la casi totalidad de las exenciones personales a las ventas contenidas en la Ley 12.120, y en las leyes orgánicas de diversas instituciones, manteniéndose no obstante, la mayor parte de las exenciones, tanto reales como personales, relativas a servicios. Con posterioridad, diversos decretos leyes continuaron reduciendo dichas exenciones, entre los más importantes, cabe mencionar el D.L. 1.024, el D.L. 1.606, que en su Art. Primero fijó el nuevo texto de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, el D.L. 2.312 que derogó las exenciones de las especies que se incorporaron al I.V.A., y restringió el ámbito de aplicación de otras.

En el texto de la Ley actual, las exenciones las encontramos agrupadas en los Arts. 12, que se refiere a las de carácter real y en el 13, que contempla las exenciones de tipo personal.

### **Ventas Exentas**

En las letras A, B, y C del Art. 12 se contempla las exenciones que favorecen la venta de ciertas especies y determinados bienes; la importación de especies realizada por el Ministerio de Defensa Nacional e

Instituciones y Empresas dependientes de dicho Ministerio, y otras entidades o personas; y por último las que favorecen a las especies internadas por pasajeros o visitantes para su propio uso durante su estadía en el país y aquellos que se internen transitoriamente en almacenes francos y otros depósitos similares.

**Especies Exentas:** La letra A del Art. 12 exime del Impuesto al Valor Agregado a las Ventas y demás operaciones que recaigan sobre los siguientes bienes:

**1. Automóviles afectos a Impuestos Especiales:** Los vehículos motorizados usados, excepto en los siguientes casos: el previsto en la letra m) del artículo 8°; los que se importen y los que se transfieran en virtud del ejercicio, por el comprador, de la opción de compra contenida en un contrato de arrendamiento con opción de compra de un vehículo. Asimismo se exceptúan de la presente exención los vehículos motorizados usados que no hayan pagado el impuesto al momento de producirse la internación por encontrarse acogidos a alguna franquicia, de acuerdo con lo preceptuado en los incisos segundo y tercero de la letra a) del artículo 8°.

**2. Especies Transferidas a Título de Regalías:** En el N°3 de la presente letra, se exime del I.V.A. las especies transferidas a título de regalías a los trabajadores, por sus respectivos patrones o empleadores, siempre que sean razonables, y se entiende que lo son, de acuerdo con el Artículo 23° del Reglamento, cuando reúnan copulativamente los siguientes requisitos:

"1. Que consten en un contrato colectivo de trabajo, acta de avenimiento o que se fijen como comunes a todos los trabajadores de una empresa, y"

"2. Que el valor de mercado de las especies entregadas a título de regalía no exceda de una unidad tributaria mensual por cada trabajador, en cada período tributo".

Cumplidas las condiciones podemos ejemplificar lo siguiente: Si la regalía es de \$50.000.- por trabajador, deberá emitirse una boleta nominativa a nombre de cada uno de ellos. Sin embargo el IVA sólo sería aplicado al exceso del valor de la UTM correspondiente.

### **Importaciones Exentas**

En la letra B del Art. 12 se exime del I.V.A a las importaciones realizadas por determinadas entidades, empresas o personas, de las cuales analizaremos solamente aquellas que se consideran de mayor importancia.

**a. Especies Béticas, Pertrechos y otros Importados por el Ministerio de Defensa Nacional e Instituciones Afines:** El N°1 de la letra B, del Art. 12º, exime del I.V.A. a las importaciones de maquinarias béticas, armamentos o partes para su fabricación o armadura, municiones y otros pertrechos, realizados por el Ministerio de Defensa Nacional, o por Instituciones o empresas que desarrollen funciones relativas a la Defensa Nacional, resguardo del orden público o policial.

En cuanto a este tema el 20 de abril de 2004 la circular N° 22 modifica el texto de la Ley y establece que el Ministerio de Defensa Nacional, contempla las siguientes instituciones:

- El Estado Mayor de la Defensa Nacional.
- Las Fuerzas Armadas de Chile.
- Policía de Investigaciones de Chile.

Las Instituciones y empresas dependientes de las entidades mencionadas precedentemente o que se relacionen con el Presidente de la República por su intermedio y que desarrollen funciones relativas a la defensa nacional y al resguardo del orden y la seguridad pública.

Como puede apreciarse, la ley 19.924 ha delimitado en forma más precisa el alcance de la exención desde el punto de vista de las instituciones que pueden acogerse a ella, ya que, por un lado, las ha señalado nominativamente, y por el otro, ha restringido la norma residual, limitándola a las instituciones y empresas que sean dependientes de las entidades mencionadas o que se relacionen con el Presidente de la República por su intermedio y siempre que desarrollen funciones relativas a la defensa nacional y al resguardo del orden y la seguridad pública.

Comenzará a regir noventa días después de su publicación en el Diario Oficial, esto es, el día 9 de Abril de 2004.

**b. Especies Importadas por Representantes de Naciones Extranjeras e Instituciones u Organismos Internacionales:** El N°3 de la letra b), en estudio exige del I.V.A. a las especies que se importan por las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país y por las instituciones u organismos internacionales a que Chile pertenezca.

Dicha exención alcanza también a las especies importadas por los diplomáticos y funcionarios internacionales, según lo establece la citada disposición.

En todo caso la franquicia establecida en este número opera sólo respecto de los bienes que las entidades y las personas antes enumeradas importen de acuerdo con los convenios suscritos por Chile.

**c. Especies Importadas por Pasajeros:** El N° 4 de la letra B, exime del I.V.A. a las especies importadas por pasajeros, siempre que reúnan copulativamente los siguientes requisitos:

1. Que las especies importadas constituyan equipaje de viajeros, compuesto de efectos nuevos o usados, y
2. Que se encuentran exentas de derechos aduaneros.  
Ley 19827 de 2002 US\$1.000.- reajutable cada tres años.

**d. Especies Importadas por Funcionarios o Empleados del Gobierno y Otros:** En el N°5 de la letra B exime del I.V.A. a las especies importadas por funcionarios o empleados del Gobierno de Chile que presten servicios en el exterior y por inmigrantes, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que dichas especies consistan en efectos personales, menaje de casa, equipos y herramientas de trabajo, y
2. Que no se requiera para su importación registro de importación planilla de venta de cambio para importación u otro documento que los sustituya.

**e. Especies Importadas por Tripulantes de Naves, Aeronaves y otros Vehículos:** En el N°6 de la letra B, se exime del I.V.A. a las especies importadas por los tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos siempre que concurren los siguientes requisitos:

1. Que las especies importadas constituyan equipajes de viajeros, compuesto de efectos nuevos o usados, y
2. Que se encuentren exentas de derechos aduaneros.

**f. Pasajeros y Residentes Procedentes de Zonas de Régimen Aduanero Especial:** En el inciso 1° del N°7, de la letra B en comentario, se exime del I.V.A. a las especies importadas por los pasajeros y residentes procedentes de zonas de regímenes aduaneros especiales que se acojan a los Arts. 23° y 35° de la Ley N° 13.039, de 1958.

**g. Importaciones que constituyan Donaciones y Socorros:** En el inciso 2° del N°7 del I.V.A. a las importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados como tales a juicio exclusivo del Servicio

de Aduanas, destinadas a corporaciones, fundaciones y universidades. El donatario deberá acompañar los antecedentes que justifiquen la exención.

**h. Especies importadas por instituciones u organismos:** que se encuentren exentos del impuesto en virtud de un contrato internacional suscrito y ratificado por Chile (Nº 8 de la letra B, en comentario).

**i. Importaciones de Bienes de Capital:** En el Nº 10 de la letra B del Art. 12º, se exime del I.V.A. a las importaciones de bienes de capital efectuados por inversionistas en los siguientes casos:

1. Que se trate de bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado, de acuerdo a las disposiciones del D.L. 600, de 1974 sobre Estatuto de la Inversión Extranjera, cuyo texto fue reemplazado por el Art. 1º del D.L. 1.748, de 11 de Marzo de 1977, y
2. Que se trate de bienes de capital que formen parte de un proyecto similar a la inversión nacional que sea considerado de interés para el país, circunstancia que debe ser calificada por resolución fundada del Ministerio de Economía refrendada, además, por el Ministerio de Hacienda.

Para tener derecho al beneficio del Nº10 de la letra B, la disposición legal exige además, que los bienes de capital que se trate de importar no se produzca en Chile en calidad y cantidad suficiente, circunstancia que debe ser calificada por el Ministerio de Economía.

**j. Importaciones que constituyan Premios o Trofeos Culturales o Deportivos:** El Nº11 de la letra B, exime del I.V.A. a las importaciones que constituyan premios o trofeos culturales o deportivos, siempre que no tengan carácter comercial, y las que cumplan con las condiciones previstas en la posición 00,23 del Arancel Aduanero, (deben ser ocasionales y hasta por US\$50.-) y,

**k. Importaciones que constituyan Premios y Donaciones con motivo de competencias y Concursos internacionales:** El Nº12 de la letra B. del Art. 12, agregado por el Artículo 28º de la Ley Nº 18.681, D.O. del 31.12.87, exime del Impuesto al Valor Agregado a las importaciones que constituyan premios otorgados y mercaderías donadas en el exterior a los chilenos, con ocasión y con motivo de competencias y concursos internacionales en los cuales hayan obtenido máxima distinción, esta franquicia se ampara en la Sub-partida "00.12.05.00 de la Sección o del Arancel Aduanero". Rige desde el 31 de Diciembre de 1987.

### **Internaciones Exentas**

La letra C del Art. 12° de la Ley, exime del I.V.A. a las especies internadas al país:

**a. Por Pasajeros o Visitantes:** El N° 1 de la letra C. exime del I.V.A. a las especies internadas por los pasajeros o visitante para su propio uso durante su estadía en Chile, dichas especies deben ser efectos personales o vehículos para su movilización en el país.

Esta exención favorece básicamente a los "turistas", vale decir, las personas de nacionalidad extranjera que ingresen al país, con fines de recreo, deporte, salud, de estudios, de gestión de negocios, familiares, religiosos u otros similares, sin propósito de inmigración, residencia o desarrollo de actividades remuneradas, y cuya permanencia o estadía no supere los 90 días (Art. 44 del D.L. N° 1.094, de 1975).

**b. En Admisión Temporal o Bajo Regímenes Aduaneros Semejantes:** El N° 2 de la letra C, en comentario exime del I.V.A. a las especies internadas transitoriamente al país en admisión temporal, almacenes francos, en depósito aduaneros, en tránsito temporal y otra destinación aduanera semejante.

Las exenciones que favorecen a las especies exportadas, en su venta al exterior a que se refieren los Números 5 de la letra A; 9 de la letra B; y la letra D de este Art. serán analizadas cuando estudiemos el régimen aplicable a los exportadores.

**LAS ESPECIES EXPORTADAS EN SU VENTA AL EXTERIOR *Letra D del art. 12. (Este sector tiene una franquicia especial sobre el IVA. Ver art. 36 del DL 825 y D.S. 348)***

### **Servicios Exentos**

Las exenciones a los servicios se encuentran agrupadas en la letra del Art. 12°, que como ya se mencionó, se refiere a las de carácter real, es decir, las establecidas en atención a la naturaleza del servicio, sin atender a las personas que intervienen en la prestación; y en el Art. 13°, que contiene las de carácter personal, esto es, las instituidas en consideración a la persona, empresa o institución favorecida y en su sólo beneficio.

Debe tenerse presente que las exenciones que a continuación analizaremos, en términos generales, son las mismas que antes de la integración de los impuestos al Valor Agregado y a los Servicios, se encontraban en el Título IV del antiguo texto del D.L. N° 825, en consecuencia, y de acuerdo con el inciso 1° del Art. 2° del D.L. N° 1.606, deben entenderse vigentes sin solución de continuidad, desde la entrada en vigencia en él.

### **Remuneraciones y Servicios Exentos**

La letra E del Art. 12º, en su enumeración que va desde el N° 1 al 17, exime del I.V.A. a diversas remuneraciones y servicios, sin atender al mérito de la o las personas que las perciban o presten. Ellas son las siguientes:

**a. Ingresos percibidos por Concepto de Entrada o Espectáculos y Reuniones.** En el N°1 de la letra E, se exime del I.V.A. a los siguientes espectáculos y reuniones:

1. Artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, auspiciado por el Ministerio de Educación:
2. De carácter deportivo;
3. Los que se celebren a beneficio total y exclusivo de los Cuerpos de Bomberos, de la Cruz Roja de Chile, y Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, de la Fundación Gabriela Letelier de Ibáñez, "CEMA CHILE" y a instituciones de beneficencia con personalidad jurídica, esta exención, deberá ser declarada por el Director Regional del S.I.I. que tenga jurisdicción sobre el lugar del domicilio de la empresa que presente el espectáculo u organice la reunión y con un máximo de doce espectáculos o reuniones en cada año calendario;
4. Circenses prestados por compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionales. Para estos efectos serán considerados chilenos, los extranjeros con más de cinco años de residencia en Chile, sin importar las ausencias esporádicas o accidentales, y aquellos con cónyuges o hijos chilenos. Esta exención igual que la anterior debe ser declarada por el Director Regional de la jurisdicción del beneficiario, pudiendo ser declarada por temporada de funciones o presentaciones, siempre que ella no sea superior a un año.

Las exenciones a que se refiere el N°1 de la letra E, en estudio, están condicionadas a que los espectáculos no se presenten conjuntamente, en un mismo programa, con otros no exentos del Impuesto al Valor Agregado.

No proceden las exenciones anteriores, cuando en los locales en que se efectúen los espectáculos o reuniones se transfieran especies o se presten otros servicios, a cualquier título, que normalmente estén afectos al I.V.A. y cuyo valor no se cobre en forma separada del precio del ingreso al espectáculo o reunión correspondiente. No procederá en caso alguno la exención respecto de los espectáculos artísticos, científicos o culturales, musicales, poéticos, de danza y canto, auspiciados por el Ministerio de Educación, cuando se transfieran bebidas alcohólicas en los locales en que ellos se efectúen.

**b. Fletes Marítimos, Fluviales, Lacustres, Aéreos y Terrestres del Exterior a Chile y Viceversa y Pasajes Internacionales:** En el N°2 de la letra E, se exime del I.V.A. a "Los fletes marítimos, fluviales, aéreos y terrestre del exterior a Chile y viceversa y los pasajes internacionales".

La disposición legal exime del pago del gravamen, al transporte de carga hacia o desde Chile, cualquiera sea la condición jurídica o nacional de la empresa respectiva y el lugar en que se pague o perciba el flete. Respecto de los pasajes, debe entenderse que la exención favorece a los viajes desde el exterior a Chile y viceversa, cualquiera que sea el medio de movilización que se utilice.

Cabe agregar, que tratándose de fletes marítimos, o aéreos del exterior a Chile, la exención alcanza incluso al flete que se haga del territorio nacional cuando éste sea necesario para trasladar las mercaderías hasta el puerto o aeropuerto de destino, y siempre que la internación o nacionalización de las mercaderías se produzca en dicho puerto o aeropuerto. Esta disposición agregada al N°2 de la letra E, en comento, rige desde el 1° de Diciembre de 1985, extendiendo esta franquicia a los fletes de cualquier naturaleza que tengan lugar dentro del territorio nacional para hacer llegar a su destino final las mercaderías que provienen del extranjero por vía marítima o aérea, siempre que la nacionalización de ellas se produzca en el puerto o aeropuerto de destino último, esto es, cuando la importación o introducción legal de las mercaderías extranjeras para su uso o consumo en el país, se realice en esos puertos o aeropuertos, quedando en éstos, las mercaderías a disposición de los interesados.

**c. Ciertas Primas de Seguros:** En los N°s. 3, 4, 5, 14 y 15 de la letra E, en estudio, se exime del I.V.A. a las siguientes primas provenientes de diversos tipos de seguros:

1. Seguros exentos según el N°3. Esta disposición exime del I.V.A. a las primas provenientes de los seguros que cubren riesgos de transporte respecto de importaciones y exportaciones; los que versen sobre cascos de naves, los que cubran riesgos de bienes situados fuera de Chile.
2. Seguros contra daños causados por terremoto o por incendio que tenga origen en un terremoto (N°4 de la letra E).
3. Seguros contratados dentro del país por la Federación Aérea de Chile, clubes aéreos y empresas chilenas de aeronavegación (N°s. 5 de la letra E).
4. Contratos de reaseguros. El N° 14 de la letra E, exime del impuesto a las primas o desembolsos de contratos de reaseguros.
5. Seguros de Vida Reajustables. El N°15 de la letra E. exime del I.V.A. a las primas de seguros de vida reajustables. La exención favorece a todas las modalidades de seguros de

vida de carácter reajutable, ya sea para el caso de muerte, o para supervivencia después de cierta edad.

**d. Comisiones Percibidas por los Servicios Regionales y Metropolitanos de la Vivienda y Urbanismo:**

El N° 6 de la letra E, exime del I.V.A. a las Comisiones que reciban los servicios Regionales y Metropolitanos de Vivienda y Urbanismo, por los créditos hipotecarios que otorguen a los beneficiarios de subsidios habitacionales, como asimismo, a las comisiones que perciban las instituciones de Previsión en el otorgamiento de crédito hipotecarios a sus imponentes.

**e. Ingresos que no constituyan Renta, según el Art. 17° de la Ley de la Renta:** En el N° 7 de la letra E, se exime del I.V.A. a "Los Ingresos que no constituyan renta según el Art. 17° de la Ley de la Renta."

1. Las indemnizaciones por cualquier daño emergente y daño moral, siempre que este último caso la indemnización hubiere sido establecida por sentencia judicial ejecutoria (N° 1 del Art. 17).
2. El sobreprecio obtenido por las S.A. en la colocación de acciones de su propia emisión (N° 5 del Art. 17).
3. Los reajustes y amortizaciones de los bonos, pagarés y otros títulos de crédito e instrumentos financieros (N°25 del Art. 17); esta exención complementa la establecida en el N° 10 de letra E. del Art. 12, letra i) de nuestro estudio.

**f. Ingresos afectos al Impuesto Adicional del Art. 59° de la Ley de la Renta:** En el N° 7 de la letra E, también se exime del I.V.A. a los ingresos afectos al impuesto adicional establecido, en el artículo 59° de la misma Ley.

**g. Ingresos afectos a la Segunda Categoría de la Ley de la Renta:** En el N° 8 de la letra E, se exime del I.V.A. a los ingresos enumerados en los Arts. 42° y 48° de la Ley de la Renta.

**h. Inserciones o Avisos Públicos o Difundidos en Virtud del Derecho de Respuesta:** En el N° 9 de la letra E, se exime del I.V.A. a las inserciones o avisos que se publiquen o difundan en conformidad al Art. 11° de la Ley N°16.643, que consagra el Derecho de Respuesta.

**i. Intereses Provenientes de Operaciones e Instrumento Financieros y de Créditos de cualquier Naturaleza:** En el N°10 de la letra E, se exime del I.V.A. los intereses provenientes de operaciones e

instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, con excepción de los intereses señalados en el N° 1 del Art. 15 de la Ley (los intereses comerciales).

**j. Arrendamiento de Inmueble:** En el N°11 de la letra E, se exime del impuesto de arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del Art. 8°, estudiado anteriormente.

**k. Remuneraciones Tarifas relacionadas con la Exportación de Productos:** El N°13 de la letra E, exime del I.V.A. a las remuneraciones o tarifas que dicen relación con la exportación de productos y que enumera en sus letras a) a la d).

**l. Ingresos percibidos por la prestación de Servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile:** A través de la letra c) Art. 58°, de la Ley N° 18.768, D.O. del 29.12.88, se modificó este número 16 de la letra E del Artículo 12°, estableciéndose que será el Servicio Nacional de Aduanas el que deberá calificar si el servicio prestado a una persona sin domicilio o residencia en el país, es o no utilizado exclusivamente en el exterior, y por lo tanto, declararlos exentos del I.V.A. cuando dichos servicios constituyan exportación.

Con esta modificación sumada a la introducida por esta misma Ley al artículo I.V.A., tienen las ventajas al exterior con aquellas operaciones que constituyen exportaciones de servicios, según calificación del Servicio de Aduana.

Cabe señalar que respecto de esta exención, el S.I.I. se encuentra liberado de establecerla, por cuanto en su mismo texto señala que es el Servicio Nacional de Aduana el encargado de calificar si constituyen o no exportación los servicios señalados.

**m. Ingreso en moneda extranjera percibidos por empresas registradas ante el Servicio de Impuestos Internos.**

En este N° 17 de la letra E, agregado por la letra d) Art. 58 de la Ley N° 18.768 D.O. del 29.12.88, se exime del I.V.A. a los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras registradas ante el Servicio de Impuestos Internos por servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile. Debe tenerse presente que para acogerse a este beneficio, las empresas hoteleras, deben estar registradas en el Servicio de Impuestos Internos para los efectos de operar en cambios internacionales; dichas empresas tienen el carácter de exportadoras de servicios respecto de estas prestaciones, para los efectos tributarios, por lo que deben sujetarse además a las instrucciones que sobre la materia impartan los Servicios Nacional de Aduana e Impuestos Internos.

El beneficio otorgado en este N°17 a las empresas hoteleras está coordinado con el inciso final agregado por la misma Ley 18.768 al artículo 36 del D.L. N°825 mediante el cual puede recuperar I.V.A. pagado o soportado al importar bienes o al adquirir éstos y utilizar servicios gravados con el tributo, en la parte que corresponda a los servicios que se prestan a los turistas extranjeros, lo que les permite depurar el costo de las referidas prestaciones, eliminando el componente tributario indirecto.

La Ley N° 19.041, D.O. del 11-02-91, en su Art. 8 letra a) reemplazo a partir del 01.03.91, la expresión "Banco Central de Chile por Servicio de Impuestos Internos" en el N° 17, letra E del Art. 12.

Con esta modificación, las empresas hoteleras que perciban ingresos en moneda extranjera por los servicios prestados a turistas extranjeros que no tengan domicilio o residencia en Chile deberán inscribirse en el registro que lleva el Servicio de Impuestos Internos para gozar de la franquicia señalada.

Al respecto cabe señalar que por Circular N° 17 de 04-04-91, el Servicio de Impuesto Internos ha instruido, que las empresas hoteleras que se inscribieron en el registro del Banco Central de Chile, de conformidad a la normativa anterior, deberán renovar esta inscripción en el actual registro de Servicios de Impuestos Internos, presentando una solicitud para inscribirse en dicho registro en la Dirección Regional Correspondiente a su domicilio.

### **Personas, Empresas o Instituciones Exentas.**

a) Trabajadores que laboren solos. En el N°12 de la letra E del Artículo 12, se exime del I.V.A. a los servicios prestados por trabajadores que laboren solos, en forma independiente, y en cuyas actividades predomine el esfuerzo físico por sobre el capital o los materiales empleados.

Para estos efectos, se considera que el trabajador labora solo aún cuando colaboren con él, la (el) cónyuge, hijos menores de edad o un ayudante indispensable para la ejecución del trabajo.

b) Empresas Radioemisoras y de televisión. En el N°1 del artículo 13, se exime del I.V.A. a las empresas radioemisoras y concesionarias de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie.

Debe entenderse por giro propio de tales empresas, las actividades de radiodifusión y de televisión, es decir, la explotación de canal radial o de televisión que se les ha concedido, explotación que comprende sólo las transmisiones de espacios con salida al aire.

c. Las Agencias Noticiosas. En el N°2 del Art. 13°, se exime del I.V.A. a las agencias noticiosas, entendiéndose por tales, aquellas empresas de información, nacionales o extranjeras, que desarrollan sus

actividades en territorio nacional, que tienen sus propias fuentes de información que distribuyen su material noticioso en el país o en el extranjero (Art. 1° de la Ley N° 10.621).

*d. Empresas Navieras, Aéreas, Ferroviarias y de Movilización.* En el N°3 del Art. 13, se exime del I.V.A. a "las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros".

Respecto de las empresas de movilización, la exención beneficia exclusivamente los ingresos provenientes del transporte de pasajeros".

El S.I.I. en Circular N°68, de 1975, ha interpretado que esta exención beneficia también a las personas o empresas que se dediquen a la movilización de alumnos, trabajadores de empresas, o hijos de trabajadores a salas cunas o guarderías infantiles, el transporte de turistas, simpatizantes de un club deportivo, y otros casos análogos.

Tener presente que son las empresas las que gozan de la exención y no es la actividad en sí la favorecida con esta disposición.

*e. Establecimientos de Educación.* En el N° 4 se exime del I.V.A. a los establecimientos educacionales, respecto de los ingresos que perciben dentro de su actividad docente propiamente tal.

*f. Hospitales Dependientes del Estado o Universidades.* En el N°5 se exime del I.V.A. a los hospitales dependientes del Estado o de las Universidades reconocidas por éste, por los ingresos que perciben dentro de su giro.

*g. Servicio de Seguro Social, Servicio Médico Nacional de Empleados y Servicio Nacional de Salud.* En las letras a), b) y c) del N°6, del Art. 13° en comento, se exime del impuesto a las instituciones individualizadas, por los servicios que presten, a terceros.

*h. Casa de Moneda de Chile.* La letra d) del N°6 del Art. 13 en estudio, exime del I.V.A. a la Casa de Moneda de Chile respecto a los servicios que preste a terceros por la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas. La exención alcanza a las personas que por encargo de la Casa de Moneda efectúen la elaboración total o parcial de los elementos antes mencionados.

*i. Correos y Telégrafos.* En la letra e) del N°6 se exime del I.V.A. al Servicio de Correos y Telégrafos; esta exención no alcanza a los servicios de télex. En la actualidad, este beneficio debe entenderse referido a la Empresa de Correos de Chile.

*j. Persona que sustituyan a los Organismos señalados en las letra a), b) y c).* El N°7, exime del I.V.A. a las personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización sustituyan a los servicios señalados en la letra g) de nuestra relación, en la presentación de los beneficios que la Ley pone a cargo de dichos organismos.

*k. Polla Chilena de Beneficencia y Lotería de Concepción.* El número 8 de este Art. exime del Impuesto a la Polla Chilena de Beneficencia y a la Lotería de Concepción por los intereses, primas, comisiones y otras formas de remuneración que paguen a personas naturales o jurídicas en razón de negocios, servicios o prestaciones de cualquier especie.

Dentro de este número debe considerarse incluida la exención, que favorece a la Polla Gol, puesto que el inciso 2° del Art. 6° del D.L. N° 1.298, de 26 de diciembre de 1976, que creó el Sistema de Pronósticos Deportivos y Apuestas relacionadas con competencias deportivas, prescribe que el concurso estará afecto a la exención establecida en el N°9 del Art. 60 del D.L. N°825 y que en el texto de la Ley actual figura con el N°8 del Art. 13°, en estudio.

## **BASE IMPONIBLE**

Las leyes tributarias junto con definir el hecho gravado y señalar la persona del sujeto pasivo responsable del pago del tributo, establecen las normas necesarias para determinar la cuantía de la obligación o monto del impuesto.

El monto del tributo depende generalmente de dos elementos o factores cuya aplicación conjunta permiten establecer la cuantía de la prestación adeudada por el sujeto pasivo. Estos elementos son: la Base Imponible y la tasa del Tributo.

Definición de Base Imponible. La Base Imponible puede definirse como la suma de las operaciones gravadas por la Ley, sobre la cual, se aplica directamente la tasa del tributo para determinar el monto de la obligación tributaria.

En el caso particular del I.V.A., el inciso 1° del Art.26 del Reglamento, precisa este concepto definiéndolo como la suma sobre la cual se debe aplicar la tasa respecto de cada operación gravada.

**Definición de Tasa.** Por tasa del Impuesto debemos entender el tanto por ciento, cuantía, alícuota o parte que aplicada a la Base Imponible se pueda determinar el impuesto. En el caso del I.V.A. dicha tasa es del 18%. A partir del 1 de octubre de 2003 dicha tasa es de 19% hasta el 31 de diciembre de 2006. El 1° de enero de 2007 vuelve a 18%

Las normas sobre Base Imponible habilitan al contribuyente para calcular la suma que, incluida en el precio o recargada separadamente, según el caso, debe trasladar al adquirente para dar cumplimiento al Art. 69° de la Ley, el que establece, que dicha cantidad debe ser una "suma igual al monto del respectivo gravamen".

### **REGLA GENERAL SOBRE BASE IMPONIBLE DEL I.V.A.**

La regla general sobre Base Imponible de Ventas y Servicios se encuentra establecida en el inciso 1° del Art. 15° el que establece que ella estará constituida, salvo disposición en contrario a la presente Ley, por el valor de las operaciones respectivas.

El reglamento en su Art. 26°, inciso 1° reitera esta regla, estableciendo que la base imponible del I.V.A. estará constituida por el precio de venta de los bienes corporales muebles transferidos o el valor de los servicios prestados.

No forman parte de la Base Imponible, según los incisos final del Art. 15° de la Ley y 2° del Reglamento, el I.V.A. que grave la misma operación. Por consiguiente, la tasa del I.V.A. debe ser aplicada sobre el valor neto de los respectivos bienes o servicios.

Finalmente, cabe tener presente que lo dicho sobre esta materia es aplicable a todas las operaciones gravadas con I.V.A., vale decir, no sólo a las ventas y servicios propiamente tales, sino también a las operaciones que el Art. 8° equipare a ventas o servicio, sin más excepción que las contempladas en el Art. 16° de este mismo D.L. y que analizaremos más adelante.

**Bonificaciones y Descuentos a los Compradores:** El inciso 1° del Art. 26° del Reglamento establece en relación con el Art.15° de la Ley, que no forman parte de la base imponible "las bonificaciones y descuentos coetáneos con la facturación".

Si estas bonificaciones y descuentos son otorgados con posterioridad a la facturación, ellos deben deducirse del débito fiscal mensual del período en que se materialicen, debiendo, el contribuyente, extender una Nota de Crédito en la que muestre separadamente el monto del I.V.A. correspondiente.

**Gastos de Financiamiento de Operaciones a Plazo:** Forman parte de la base imponible del I.V.A. según el N°1 del Art. 15° "El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo,

incluyendo los intereses moratorios, que se hubieren hecho exigible o percibidos anticipadamente en el período tributario".

Por su parte, el reglamento en su Art. 27° precisa la tributación que afecta a los rubros señalados por el N°1 del Art.15° de la Ley.

**Reajustes de Precio:** En el N°1 del Art. 27° del reglamento se establece que forman parte de la Base Imponible del I.V.A. los reajustes de todo tipo, convenidos por las partes, sea que hayan sido pactados al momento de celebrarse la convención gravada o con posterioridad a ella.

En todo caso deberá excluirse el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el Impuesto al Valor Agregado, en la parte que corresponda a la variación de la unidad de fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo. Cabe precisar que esta norma debe aplicarse considerando los reajustes e intereses que se devenguen el período por las operaciones a plazo, debiéndose dejar clara constancia del cálculo y de las unidades de fomento consideradas en el documento que deba emitirse por la diferencia de impuestos a cobrar o por la compensación que se produzca.

El impuesto que afecta a estos reajustes se devenga a medida que su monto sea exigible en la fecha de su recepción, si ésta fuere primera.

Ejemplo, si el interés nominal cobrado por el acreedor es de 10% y la UF en ese mismo período experimentó una variación de 6%, el IVA sólo afecta al 4% (10-6) que sería el interés real.

**Intereses:** El N°2 del Art. 27° dispone que forman parte de la Base Imponible los intereses provenientes de las operaciones a plazo, cualquiera que sea su naturaleza, incluyéndose en ellos los moratorios, es decir, aquellos que se devengan con motivo del pago no oportuno de la totalidad o parte del precio. En todo caso se exceptúa de la aplicación del I.V.A. al monto de los reajustes que no excedan a la variación de la U.F.

Igual que en el caso de los reajustes, el I.V.A. que afecte a los intereses se devenga a medida que su monto sea exigible o a la fecha de su percepción si esta última fuere anterior.

**Gastos de Financiamiento:** En el N°3 del Art. 27° del Reglamento reiterando la norma contenida en la Ley, establece en una enumeración simplemente enunciativa que forman parte del precio los gastos de financiamiento de las operaciones, tales como comisiones e intereses pagados a bancos, gastos de notaría y de inscripción de contratos de prenda en registros públicos.

**Situación de los Envases y Depósitos para Garantizar su Devolución:** Según los Arts. 15°, N°2 de la Ley y 28° de Reglamento, forman parte de la Base Imponible del I.V.A. el valor de los envases de las especies transferidas, como también los depósitos constituidos para garantizar su devolución.

El inciso 2° del N°2 del Art. 15 de la Ley, agrega que el S.I.I. podrá autorizar, en casos calificados, la exclusión de tales depósitos del valor afecto al impuesto.

El S.I.I. en Circular N° 95, DE 1975, Impartió al respecto, las siguientes instrucciones:

**Regla General:** Respecto de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución, estima que ambos rubros forman parte de la Base Imponible del I.V.A., aún cuando dichos valores se facturen o contabilicen en forma separada, salvo que el contribuyente demuestre fehacientemente a juicio exclusivo del Servicio, que los referidos envases o depósitos corresponden o acceden a operaciones exentas o no gravadas con el I.V.A.

**Situación Especial:** En la misma Circular 95, se establece una situación especial de ciertos depósitos constituidos por los compradores para garantizar la devolución de los envases, disponiendo que no obstante, la norma general indicada anteriormente, el Servicio puede autorizar en casos calificados la exclusión de tales depósitos del valor de venta e impuesto. Reglamentando este precepto de excepción, el artículo 28, inciso 2° del Reglamento, establece que para hacer uso de la facultad señalada anteriormente, el S.I.I. tendrá en consideración los siguientes factores copulativos:

El giro de la empresa; habitualidad de los aludidos depósitos, y la simplificación que podría significar, tanto para el movimiento contable del contribuyente, como para el control del tributo, la exclusión de tales depósitos del valor de venta e Impuesto al Valor Agregado.

El inciso 3° del Art. 28 del Reglamento dispone que no se considerarán incluidos en el precio de venta el valor de los envases que empleen habitualmente, en su giro ordinario, las empresas dedicadas a la fabricación de cervezas, jugos, aguas minerales y bebidas analcohólicas en general.

**Situación de los embalajes:** El Reglamento en el inciso 1° del Art. 28, establece que deben considerarse incluidas en el valor de venta y, por consiguiente, formando parte de la Base Imponible del I.V.A. el valor de los embalajes de las especies transferidas.

**Impuestos incluidos o Recargados en el Precio:** Según el N°3 del Art.15 de la Ley, debe adicionarse al valor afecto al I.V.A. el monto de los impuestos, distintos de aquel, incluidos o recargados en el precio de venta de los bienes que se transfieren o en el valor de los servicios prestados.

Por disposición del inciso final del Art. 15° de la Ley, complementada por los Arts. 25, inciso final y 29° del Reglamento, las normas anteriores no rigen respecto de los siguientes tributos, los cuales deben excluirse de la Base Imponible del I.V.A.

- a. El I.V.A. que grava la misma operación;
- b. El impuesto adicional establecido en los párrafos 1° y 3° del Título III, y
- c. Aquellos que se fijan en virtud de la Facultad contenida en el Art. 48, sobre Impuestos Específicos a los combustibles, que graven la misma operación.

#### **BASE IMPONIBLE EN CASOS ESPECIALES.**

La regla especial para determinar la Base Imponible del I.V.A. se encuentra establecida en el Art. 16° de la Ley, como es el caso de las importaciones y otras operaciones a dicho tributo.

Dicha regla especial debe entenderse y aplicarse sin perjuicio de lo dispuesto en el Art.15, analizando precedentemente.

El Art.32 del Reglamento establece que las bases imponibles señaladas en el Art. 16° de la Ley deben considerarse aumentadas, cuando fuere procedente, con los rubros enumerados en el Art.15° del texto legal.

**Base Imponible de las Importaciones:** Según la letra a) del Art. 16 complementado por el inciso 1° del Art. 31° del Reglamento, la base imponible en las importaciones esta constituida por el valor aduanero de los bienes que se importen, o en su defecto, por el valor C.I.F., de los mismos bienes, adicionándose los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación aunque su pago se encuentre diferido conforme a las normas legales vigentes.

El inciso 3° del Art. 31° del Reglamento establece que el Servicio Nacional de Aduana debe indicar en los documentos de importación la suma del valor aduanero y los gravámenes aduaneros correspondientes que servirán para determinar la Base Imponible del I.V.A. para cuyo efecto se empleará un timbre especial que contenga las menciones relativas a la base imponible, tasa, impuesto determinado y nombre completo y firma del funcionario responsable.

**Base Imponible en los Retiros de Bienes Corporales Muebles:** La letra b) del Art. 16° establece que la Base Imponible en estos casos es el valor que el propio contribuyente tenga asignado a los bienes o el valor que los mismos tuvieren en plaza si este último fuere superior, según lo determine el S.I.I a juicio exclusivo.

La norma anterior se aplica a los siguientes retiros de bienes corporales muebles:

- a. Los efectuados por un vendedor o por el dueño, socio, director o empleados de la empresa para su uso o consumo personal o de su familia;

- b. Los destinados a servir de premios en rifas o sorteos, aún a título gratuito efectuados con fines promocionales o de propaganda por vendedores afectos al I.V.A., y
- c. Los que versen sobre especies destinadas a ser distribuidas gratuitamente con iguales fines de promoción o propaganda.

**Base Imponible en los Contratos de Instalación o confección de Especialidades:** La letra c) del Art. 16° establece que en los contratos de instalación o confección de especialidades, el impuesto debe aplicarse sobre el valor total del contrato, incluyendo los materiales.

Esta base imponible se entenderá aumentada, cuando corresponda, con el valor de los fletes, reajustes, intereses, gastos de financiamiento y demás rubros señalados en el Art. 15° de conformidad con las normas establecidas en el Art. 26° del Reglamento.

**Base Imponible en la Venta de Establecimientos de Comercio:** La letra d) del Art. 16° establece que la Base Imponible en la venta de establecimientos de comercio está constituida por el valor de los bienes corporales muebles comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que pueden afectar a dichos bienes.

Si la venta de los establecimientos de comercio y en general, la de cualquier universalidad se hiciere por suma alzada, el S.I.I. procederá a tasar, para los efectos del impuesto, el valor de los diferentes bienes corporales muebles del giro comprendido en la venta.

**Base Imponible en las Ventas y Servicios prestados en Hoteles, Restaurantes, Bares, etc:** La letra e) del Art. 16° establece que la Base Imponible respecto de las prestaciones de servicios y productos vendidos o transferidos en hoteles, residenciales, hosterías, casas de pensión, restaurantes, clubes sociales, fuentes de soda, salones de té y café, bares, tabernas, cantinas, boites, cabarets, discoteques, drive-in, y otros negocios similares, será el valor total de las ventas y servicios, y demás prestaciones que efectúen.

**Base Imponible en los Servicios prestados en Peluquería y Salones de Belleza:** La base imponible en estos establecimientos está formada por el valor de la prestación efectuada, incluido el de los materiales empleados.

**Base Imponible en los Aportes y otras Transferencias, Retiros y Ventas de Establecimientos de Comercio que comprendan Bienes Corporales Inmuebles del Giro de una Empresa Constructora:** La base imponible de estas operaciones, individualizadas en la letra k) del Art. 8°, se determina de acuerdo a las normas generales del Art. 15° y las especiales del Art. 16°, en lo que sean procedentes (Circ. N° 26, de 1987).

**Base Imponible en las Adjudicaciones de Bienes Corporales Inmuebles del Giro, en la liquidación de sociedades que sean empresas constructoras:** La base imponible en las adjudicaciones a que se refiere la letra c) del Art. 8º, de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por una sociedad, comunidad o cooperativa que se disuelve, será el valor de los bienes adjudicados, la que en ningún caso podrá ser inferior al avalúo fiscal de la construcción (Circular N° 26 de 1987).

**Base Imponible en el arrendamiento de Inmuebles amoblados y otros:** El arrendamiento de inmuebles amoblado, inmuebles con instalaciones o maquinarias, se encuentra gravado según la letra g) del artículo 8º. Sin embargo, el Art. 17º de la Ley, para los efectos de aplicar la Base Imponible, autoriza rebajar de la renta de arrendamiento de los inmuebles y de los establecimientos de comercio a que se refiere la norma anterior una cantidad equivalente a 11% anual del avalúo fiscal vigente del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año.

De esta manera, la Base Imponible del I.V.A. estará formada por el saldo que quede de la renta de arrendamiento una vez efectuada la deducción que autoriza la norma antes mencionada.

El Art. 33º del Reglamento establece que el avalúo fiscal a considerar para los efectos de la rebaja, es el vigente a la fecha en que deba pagarse la renta, remuneración o precio, conforme a lo dispuesto en el respectivo contrato.

**Base Imponible en la Venta o Promesa de Venta de Bienes Corporales Inmuebles:** Tratándose de la venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles gravados por esta Ley, podrá deducirse el precio estipulado en el contrato el valor de adquisición del terreno, debidamente reajustado de acuerdo con la variación experimentada por el I.P.C.(artículo 17). La deducción que se efectúe por concepto del terreno, no podrá ser superior al doble del valor de su avalúo fiscal, salvo que la fecha de adquisición del terreno y el contrato respectivo exista un plazo de tres años o más, caso en el cual podrá deducirse el valor efectivo calculado con el reajuste indicado anteriormente. Igualmente no se aplica este límite cuando haya una Resolución fundada del S.I.I. que autorice a la empresa constructora interesada, para no aplicar el tope, respecto de terreno, en que entre la fecha de su adquisición y venta medie un plazo inferior a tres años; el valor asignado al terreno por el servicio, deberá también reajustarse en la forma indicada precedentemente para proceder a la deducción del precio del contrato. En reemplazo podrá rebajarse el avalúo fiscal (inciso 3º del artículo 17)

La empresa constructora puede deducir el valor total del terreno que constituye costo del contrato y no solamente el terreno de cada inmueble que transfiere. Por lo tanto, el valor del terreno utilizado en calles, plazas, etc. y que fue también adquirido por la empresa, deberá prorratearse por cada metro cuadrado que corresponda a los inmuebles que transfiere.

Finalmente se faculta al S.I.I. para tasar, de conformidad con las normas establecidas en el Art. 64° del Código Tributario, el valor del terreno o de la construcción en los casos señalados en el inciso séptimo del terreno o de la construcción en los casos señalados en el inciso séptimo del Art. 17° de la Ley, con el fin de precaver la evasión del I.V.A. mediante la declaración injustificada de aumentos en el valor del terreno o disminución en el de la construcción. De la tasación y giro que se efectúe con motivo de la aplicación de las normas del Art. 64° del C.T. podrá reclamarse conjuntamente dentro del plazo de 30 días contrato desde la fecha de notificación del giro. (Incisos agregados al Art. 17° por la Ley N° 18.630 y comentado por el S.I.I. en Circular N°26 de 1987).

**Base Imponible en la Permuta y Otras Convenciones Similares:** El Art. 18° dispone que en la permuta se considerará que cada parte que tenga el carácter de vendedor, realiza una venta afecta al I.V.A. teniéndose como base imponible de cada prestación, si procediere, el valor de los bienes corporales muebles e inmuebles comprendidos en ella.

De acuerdo con la norma anterior, la permuta debe tratarse como una doble venta en que cada parte tiene, recíprocamente, la doble calidad de tradente y adquirente.

El impuesto causado debe determinarse separadamente a los bienes transferidos por cada parte, aplicando la Regla General sobre la Base Imponible del Art. 15°, de la Ley.

Para dar cumplimiento a la norma en estudio, el artículo 34° del Reglamento dispone que las partes vendedoras deberán señalar el precio o valor de las especies corporales muebles e inmuebles incluidas en el contrato de permuta, trueque u otros, sin perjuicio de la facultad del S.I.I., para tasar los precios o valores que sean inferiores a los corrientes en plaza.

**Base Imponible en el caso de Servicios Pagados con Bienes o Viceversa:** De conformidad con lo dispuesto por el Art. 18° de la Ley, cuando se dieren en pago de un servicio de bienes corporales muebles se deben tener como precio del servicio el valor que las partes le asignen a los bienes transferidos o el que en su defecto fije el S.I.I. a su juicio exclusivo. Dicho precio será entonces la Base Imponible del I.V.A.

El beneficiario del servicio se debe considerar como "vendedor" de los bienes para los efectos de la aplicación del I.V.A. cuando proceda.

Igual tratamiento se aplica en los casos de ventas de bienes corporales muebles que se paguen con servicios.

**Base Imponible en el caso de Préstamo de Consumo:** La Base Imponible del I.V.A. en el caso de los préstamos de consumo está constituida por el valor de los bienes entregados en préstamos, y corresponde aplicar el I.V.A., tanto al momento de materializarse el préstamo, como en la fecha en que los bienes corporales muebles sean devueltos.

**Base Imponible en Operaciones efectuadas por Comisionistas y Consignatarios:** El Art., 22° del Reglamento establece que los comisionistas, consignatarios, martilleros, y en general, toda persona que compre o venda habitualmente bienes corporales muebles por cuenta de terceros vendedores, son sujetos del I.V.A. por el monto de su comisión o remuneración. Los mandantes de las personas referidas son, por su parte sujetos del I.V.A. por el monto total de la venta.

**Base Imponible del I.V.A., en el caso de Remates:** Los remates efectuados por martilleros públicos están afectos a I.V.A., sólo cuando las especies subastadas pertenecen a un "vendedor" y siempre que se trate de materias primas, de bienes producidos por éste o de especies adquiridas para la venta.

**Base Imponible en el caso de precios que se determinen con posterioridad a la entrega de los bienes:** En aquellos casos en que según las cláusulas de un contrato de compraventa se convenga que el precio se fijará en una fecha posterior a aquella en que el vendedor entrega los bienes, debe determinarse un precio mínimo de referencia que permita la facturación de la venta y la declaración y pago del I.V.A.

Este precio mínimo o de referencia constituye la Base Imponible del I.V.A. en el período tributario de la entrega, sin perjuicio del ajuste final con los precios definidos que calculen las partes y a medida que éstos se determinen debe emitirse una Nota de Débito o de Crédito según corresponda.

### **DÉBITO FISCAL (D.F.)**

Como ya se ha señalado, el I.V.A., por definición grava sólo el mayor valor que se incorpora a los bienes en cada etapa de los procesos de producción y comercialización; la determinación de este mayor valor no se hace directamente, sino mediante el sistema de restar del impuesto causado por ventas y servicios prestados, el impuesto soportado por el contribuyente en el mismo período sobre sus compras y utilización de servicios. De esta manera, el débito fiscal representa el tributo sobre las operaciones de ventas y servicios realizados por el contribuyente.

**Concepto de Débito Fiscal Mensual (D.F.M.):** Constituye D.F.M., según el inciso 1° del Art. 20, la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo.

De esta manera, toda la venta de bienes corporales muebles, salvo que recaiga sobre especies expresamente exentas o no gravadas o sea parte de la convención alguna persona exonerada del I.V.A., queda afectada por el Impuesto cuya cuantía resulta de aplicar la tasa de 18% sobre la Base Imponible. (transitoriamente 19% hasta 31.12.06).

El impuesto resultante representa el D.F. correspondiente a la operación respectiva. Lo mismo ocurre con las prestaciones de servicios afectadas al I.V.A., realizadas por el contribuyente.

**Determinación del Débito Fiscal Mensual:** El Reglamento en su artículo 35° establece que los contribuyentes para determinar su débito fiscal mensual deben hacerlo con arreglo a las siguientes normas:

1. **Personas Obligadas a Emitir Facturas:** (Letra a) del Art. 53° de la Ley). La determinación debe hacerse sumando el total del impuesto recargado separadamente en las operaciones afectadas en el período tributario respectivo.
2. **Personas obligadas a Emitir Boletas:** (Letra b) del Art. 53°). La determinación debe hacerse sumando el total de las ventas y/o servicios afectos realizados en el período tributario respectivo, incluidas las operaciones sin boletas por ser inferiores al mínimo, y aplicando a dicho valor la operación aritmética que corresponda para establecer el monto incluido en los valores de transferencia de los bienes o remuneraciones de los servicios prestados.

Lo dicho en este número no es aplicable a los contribuyentes de la letra e) del Art. 16° de la Ley, es decir, hoteles, restaurantes, bares, etc. cuando el S.I.I. los haya autorizados para recargar separadamente el IVA en sus boletas de venta; tampoco es aplicable respecto de los contribuyentes autorizados para emitir boletas nominativas en lugar de facturas, que según el inciso 2° del Art. 69°, el impuesto debe indicarse separadamente del precio; en estos casos, el D.F.M. debe determinarse en la forma señalada en el N°1 precedente.

**Agregados al Débito Fiscal Mensual:** El Art. 36° del Reglamento dispone que el D.F.M., debe ser aumentado con aquellas partidas respecto de las cuales el contribuyente haya emitido Notas de Débito dentro del mismo período tributario.

Estas Notas de Débito pueden corresponder a: Diferencias de precio, intereses, reajustes y gastos de financiamiento por operaciones a plazo, intereses monetarios, diferencias por facturación indebida de un crédito fiscal inferior al que corresponda, etc. Para que procedan los agregados anteriores, es necesario que ellos correspondan o accedan a operaciones gravadas.

Cuando las diferencias de precios, intereses, etc. correspondan accedan a operaciones gravadas, respecto de las cuales se otorga boleta y no factura, bastará que se emita una boleta por dicha suma.

**Deducciones al Débito Fiscal Mensual:** De acuerdo a lo establecido por los Arts. 21° de la Ley, y 37° del Reglamento, del D.F. determinado conforme a las normas analizadas precedentemente, debe deducirse el I.V.A. correspondiente a las siguientes operaciones:

1. Bonificaciones y descuentos sobre operaciones afectas, otorgadas a los compradores y/o beneficiarios del servicio con posterioridad a la facturación, sea que dichas bonificaciones o descuentos correspondan a operaciones gravadas, del mismo o de anteriores períodos tributarios.
2. Cantidades restituidas a los compradores por bienes devueltos por éstos, siempre que: Correspondan a ventas afectas, y la devolución de las especies se hubiere producido dentro del plazo de tres meses, contados desde la entrega de los mismos por el vendedor (Art. 70° de la Ley).

Igual procedimiento corresponderá aplicar por las cantidades restituidas cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles gravadas con I.V.A. queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa. El plazo para efectuar la deducción correspondiente es de tres meses desde la fecha en que se produzca la resolución o desde la fecha de la escritura pública de resciliación y, cuando la venta o promesa de venta quede sin efecto por sentencia judicial, desde la fecha en que ésta se encuentre ejecutoriada.

Recordemos que en lo tributario los plazos de meses se cumplen el mismo día en que comienza su conteo, por ejemplo, comienza un 3 de marzo, se da plazo un mes, este terminaría el 3 de abril.

3. Cantidades devueltas a los adquirentes por los depósitos constituidos por éstos para garantizar la devolución de los envases cuando ellas hayan sido incluidas en el valor de venta afecto al impuesto. No procede devolución alguna de estas sumas cuando el S.I.I. haya hecho uso de la facultad de excluirlos de la base imponible del tributo, conforme a lo señalado por el Art. 28° del Reglamento, y analizando precedentemente.

De acuerdo a lo establecido en los Arts. 22° de la Ley y 38° del Reglamento, también pueden rebajarse del D.F.M., las sumas a favor de los adquirentes o beneficiarios del servicio provenientes de facturación indebida de un D.F.M. superior al que corresponda según la Ley, siempre y cuando este error sea subsanado dentro del mismo período en que la facturación indebida se efectuó.

Si no se subsana el error en la forma señalada anteriormente, los valores facturados deberán ser computados en la determinación del D.F., correspondiente al período tributario respectivo, sin que pueda operar la imputación automática del exceso de impuesto facturado; operando en subsidio la petición de devolución del impuesto en conformidad a las normas del Código Tributario, siendo requisito indispensable, para tal efecto, la emisión de la correspondiente Nota de Crédito.

Ajuste al Débito Fiscal. Para efectuar los agregados y deducciones al D.F.M., el contribuyente debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Emitir las Notas de Débitos y de Crédito a que se refiere el artículo 57° de la Ley, y
- b. Registrarse estos documentos en los libros especiales que señalan el Art. 59° de la Ley y 74° del Reglamento.

## **CREDITO FISCAL (C.F.)**

Recordemos que el I.V.A. grava sólo el mayor valor o valor agregado incorporado a los bienes, de esta manera el Crédito Fiscal está constituido por el impuesto soportado por el contribuyente en un período determinado, sobre sus compras y/o utilización de servicios.

**Definición de Crédito Fiscal:** El inciso primero del Art.39° del Reglamento dice que él "está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado les han sido recargados en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducirse de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la Ley".

Conceptos que dan Derecho a Crédito Fiscal. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 23° N°1 de la Ley y 40° del Reglamento, dan derecho a Crédito Fiscal Mensual:

- a. El I.V.A. recargado en las facturas que documenten la adquisición de bienes corporales muebles, ya se trate de especies destinadas a formar parte del Activo Fijo, Realizable o relacionadas con otros gastos de carácter general.
- b. El I.V.A. pagado con ocasión de la importación de los bienes referidos en la letra anterior.
- c. El I.V.A. recargado en las facturas que acrediten la utilización de servicios afectos a dicho tributo, y
- d. Igualmente da derecho a crédito fiscal el impuesto recargado en las facturas emitidas con ocasión de:
  - Contratos de venta de bienes corporales inmuebles.
  - Contratos de promesa de venta de bienes corporales inmuebles.
  - Contratos de instalación o confección de especialidades.
  - Contratos generales de construcción.

**Determinación de Crédito Fiscal Mensual:** Según el Art. 42° del Reglamento, para determinar el monto del C.F. a que tienen derecho los vendedores y/o prestadores de servicios, respecto de un período tributario, deben observarse las siguientes reglas:

1. Si se trata de adquisiciones de bienes y/o utilización de servicios, dicho crédito será equivalente al I.V.A. recargado separadamente en las facturas que acrediten las compras o servicios utilizados en el mismo período tributario, y
2. En las importaciones el crédito a que tienen derecho los importadores, será igual al I.V.A. pagado en la internación de las especies al territorio nacional en el período tributario de que se trate.

**Agregados y Deducciones al Crédito Fiscal:** Según el Art. 24° de la Ley, el C.F. debe ser ajustado, disminuyendo o aumentando su monto, cuando concurren ciertas circunstancias previstas en la Ley.

**Agregados:** Al C.F. calculado de acuerdo a las normas anteriores, debe agregarse el impuesto que conste en las Notas de Débito recibidas y registradas durante el mes, por aumentos del impuesto ya facturado (Inciso 2° del Art. 24°).

**Deducciones:** El inciso primero del Art. 24° señala que el C.F. calculado en base a las normas enunciadas debe deducirse el impuesto que conste en las Notas de Crédito recibidas durante el mes, por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones de mercaderías y que los respectivos vendedores o prestadores de servicios hubieren rebajado de sus débitos fiscales al efectuar las deducciones, conforme a lo dispuesto en el Art. 21° de la Ley.

**Requisitos para hacer uso del Crédito Fiscal:** Según el Art. 25 de la Ley, para hacer uso del C.F. el contribuyente deberá acreditar:

- a. Que el impuesto le ha sido recargado separadamente en la respectiva factura o que tratándose de importaciones lo ha ingresado en arcas fiscales, y
- b. Que las facturas y los respectivos comprobantes de ingreso, en su caso, han sido registrados en los libros especiales que señala el Art. 59° de la Ley.

**Facturas recibidas con posterioridad al Plazo Normal:** En el párrafo 4, letra b) de la Circular N°134, de 1975, el S.I.I sobre la materia dice que: "Tratándose del C.F. respecto de las facturas recibidas por el adquirente con posterioridad a la fecha establecida para la declaración y pago del impuesto al valor agregado devengado en el mes anterior, los productores, industriales, importadores, cooperativas, comerciantes, etc. y otros contribuyentes, afectos al I.V.A., puedan dar de crédito el impuesto recargado separadamente en dichas facturas y no usando oportunamente, contra el débito fiscal del mes siguiente".

Agregando que los referidos documentos deberán registrarse en el Libro de Compras, separadamente y al final del mes siguiente al de su fecha de facturación. Dicho libro podrá tener registrado, para sus efectos de determinar el C.F., facturas de hasta dos meses, las del mes respectivo y las del anterior.

Con la agregación de un nuevo inciso al Art. 24° de la Ley, el que fue introducido por el Art. 11 de la Ley N° 18.482, a contar del mes de diciembre de 1985, la norma en comento tiene carácter de legal, ampliando su

tiempo de recepción de uno a dos períodos tributarios, y haciéndola extensiva a las notas de crédito y de débito que no hayan sido oportunamente recibidas por los compradores. En efecto, el nuevo inciso final al Art. 24° de la Ley, permite respecto de las facturas, notas de crédito y débito que se reciban con retraso, efectuar los ajustes pertinentes al crédito fiscal en el período tributario siguiente o subsiguiente del señalado expresamente en los Arts. 55° y 57° de la Ley; en tal forma, el impuesto contenido en los documentos señalados podrá utilizarse para aumentar el crédito fiscal o reducirlo, según corresponda, hasta los dos períodos tributarios que siguen al de la emisión de la factura, notas de crédito y de débito recibidas con retraso.

**Impuesto no Deducible como Crédito:** Sobre la materia los Arts. 23° N°s 2 y 4 de la Ley y 41° del Reglamento, disponen que no procede el derecho a C.F. en los siguientes casos:

1. Respecto de los impuestos pagados en la importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que:
  - a. Se afecten o destinen a operaciones no gravadas con I.V.A
  - b. Se afecten o destinen a operaciones exentas del Impuesto al Valor Agregado, y
  - c. Que no guarden relación directa con la actividad o giro del contribuyente.
  
2. Respecto de los impuestos que se recarguen en razón de los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socio, etc., a que se refiere la letra d) del Art. 8° de la Ley, y
  
3. las importaciones, adquisiciones y arrendamiento de:
  - a. Automóviles, station-wagon y similares.
  - b. Productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidio al consumidor, según el Art. 48 de la Ley.  

Se exceptúan los productos o componentes anteriores, cuando el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes, según corresponda.
  
4. Impuestos Recargados en Facturas No Fidedignas, Falsas o Ilegales.  
De acuerdo a lo establecido en el nuevo N°5, del Art. 23° de la Ley "No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarias y en aquéllas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:

- a. Con un cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girada contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.
- b. Haber anotado por el librado al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura ésta fuese objeto por el S.I.I., el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguiente:

- a. La emisión y pago del cheque, mediante el documento original o fotocopia de éste.
- b. Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla.
- c. Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.
- d. La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la Ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.

No obstante lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, no se perderá el derecho a crédito fiscal, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor. (ley 19738 del 19.6.2001. A contar de 1.7.2001.)

Lo dispuesto anteriormente no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

#### **Alcance de los siguientes conceptos.**

**Facturas No Fidedignas:** Aquellas que no son dignas de fe, esto es, que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad. Por ejemplo: Facturas cuya enumeración y fecha no guarda debida correlatividad con el resto, correcciones, enmendaduras o interlineaciones; facturas que no guardan armonía con los asientos contables que registran la operación respectiva; que no haya concordancia entre los distintos ejemplares o copias de la misma factura, etc.

**Facturas Falsas:** Aquellas que faltan a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella. Dicha falsedad puede ser material, esto es, que altere el sentido del documento mismo en su materialidad, o ideológica, es

decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas. Por ejemplo, indicar el nombre, domicilio, R.U.T. o actividad económica inexistentes o adulterada del emisor o receptor de la factura; registrar una operación inexistente; falsear los montos de ellas; falsear los timbres del S.I.I., etc.

**Facturas que no cumplen requisitos legales o reglamentarios:** Significa omitir aquellos que se encuentran establecidos en los artículos 54° de la Ley y 69° del Reglamento y otros establecidos o que establezca el S.I.I. en uso de sus facultades legales.

**Facturas emitidas por personas que no son contribuyentes del I.V.A.:** Personas que carezcan de la calidad de "vendedores" habituales de bienes corporales muebles, o del carácter de "prestador de servicios" afectos al I.V.A., o que no sean sujetos de las demás operaciones gravadas con el tributo.

**Cheque Nominativo:** Es aquel en que se han tarjado las menciones impresas "a la orden de" y "o al portador", y que, por tanto puede ser cobrado por ventanillas solamente por aquella persona o cuyo nombre se extendió o bien a través de su endoso en comisión de cobranza a un Banco.

5. **Improcedencia del Crédito Fiscal:** En nuevo número 6, agregado al Art. 23° por la Ley N° 18.630, niega el derecho a crédito fiscal al adquirente, por la parte que corresponda al crédito especial que establece el Art. 21° del D.L. N° 910, de 1975, recuperado por la empresa constructora. (65% del débito fiscal facturado)

### **Crédito Fiscal Respecto de los Bienes de Utilización Común**

El N°3 de Art. 23° establece que en caso de importaciones o adquisiciones de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen al mismo tiempo, a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento. En cumplimiento de lo anterior, en el Art. 43° del Reglamento se dan normas detalladas sobre la materia.

No obstante lo anterior, conviene dejar establecido que las normas del Art. 43° se aplican sólo respecto de los bienes o servicios que se afecten o destinen a generar simultáneamente operaciones afectas al I.V.A. y operaciones exentas o no gravadas, como sería el caso, por ejemplo, de las empresas de transporte de carga y pasajeros, cuando adquieren insumos de utilización común.

Esta es la razón por la que deben excluirse de la distribución proporcional los insumos destinados en forma exclusiva a cada tipo de operaciones, calculándose en forma separada el C.F. originado por aquellos insumos afectos a operaciones gravadas.

Es bueno dejar graficado lo siguiente sobre el crédito fiscal:

Si el IVA soportado está relacionado con ventas gravadas = 100% de crédito fiscal

Si el IVA soportado está relacionado con ventas no gravadas = 0% de crédito fiscal

Si el IVA soportado está relacionado con ventas exentas = 0% de crédito fiscal

Si el IVA soportado está relacionado al mismo tiempo con ventas gravadas y exentas o no gravadas = debe obtenerse la proporción.

El inciso N°2 del Art. 45° del Reglamento agrega que en los casos de término de giro, el saldo de C.F. que quedare a favor del contribuyente podrá ser imputado al impuesto que se devengue por la venta del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles que lo componen, y si aún quedare un remanente a su favor, sólo podrá imputarse al pago del Impuesto a la Renta de Primera Categoría que se adeudare por el último ejercicio.

Los sobrantes que pudieren aún restar quedarán definitivamente a beneficio fiscal, no pudiendo solicitarse su devolución ni su imputación a ningún otro impuesto (Art. 28° de la Ley).

**Reajustes del Crédito Fiscal:** Según el Art. 27° de la Ley, los contribuyentes podrán reajustar los remanentes de C.F. para los débitos que se generen por las operaciones realizadas en los períodos tributarios inmediatamente siguiente.

Dichos remanentes deberán ser convertidos en unidades tributarias mensuales, según su monto vigente a la fecha en que debió pagarse el impuesto, y posteriormente, para imputarlo, debe reconvertirse el número de unidades tributarias así obtenidas al valor en pesos de ellas a la fecha que efectivamente se aplique dicho remanente.

Las diferencias del C.F. que provengan de la no utilización oportuna de este mecanismo de reajuste, no podrá ser invocado como C.F. en períodos posteriores (inciso 2° del artículo 27). El Reglamento, en relación con esta materia, en su Art. 46° dice que se considera que un contribuyente no ha utilizado oportunamente el mecanismo de reajuste de C.F. cuando, existiendo débito fiscal en un período tributario, no se ha efectuado la debida rebaja del crédito reajustado de acuerdo con lo previsto en el inciso 1° del Art. 27°.

**Devolución o Imputación de los Remanentes Acumulados:** A partir del 01.01.85 y por aplicación del Art.4° de la Ley 18.382, Diario Oficial del 28.12.84, se deroga el Art. 74° del D.L. N°825 que establecía un mecanismo para recuperar el remanente de crédito fiscal acumulado por 6 períodos tributarios consecutivos

como regla general, dos o más períodos en los casos de empresas que hayan iniciado actividades. Esta recuperación se obtenía mediante la devolución del remanente por parte de la Tesorería o la emisión por parte de esta misma institución de un certificado de remanente para ser imputado a otro tipo de impuestos, incluso de retención, como asimismo a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban a través de las aduanas.

En consecuencia, a partir del 01.01.85 sólo es posible imputar el remanente al débito fiscal producido por las ventas. En el caso de las exportaciones se mantiene el mecanismo señalado en el Art. 36° del D.L. 825 para recuperar el remanente de crédito fiscal.

### **REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES**

En los Arts. 29° al 35°, 56° y 66° de la Ley y 49° al 3°, del Reglamento se dan las normas relacionadas con el Régimen de Tributación Simplificada para Pequeños Contribuyentes, incluyendo en él a los pequeños prestadores de servicios.

La Dirección Nacional del S.I.I. haciendo uso de la facultad exclusiva que le confiere el Art. 29°, para calificar a los Pequeños Comerciantes que puedan acogerse al Sistema de Tributación Simplificada del I.V.A., procedió a dictar la Resolución N°36 publicada en el D.O. del 14 de enero de 1977, cuyo texto fue actualizado por la Resolución Ex. N° 1.794, D.O. del 24 de diciembre de 1977, y transcrito en Circular N° 9, de 24 de enero de 1978, en que además se dan las normas de carácter permanente que debe cumplir este grupo de contribuyente para acogerse al sistema.

El Decreto Supremo de Hacienda N° 36, publicado en el D.O. de 31 de enero de 1977 agrupa en categoría a los contribuyentes que puedan acogerse al sistema fijándoles el impuesto en base a una cuota fija, de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 de la Ley.

<b>Monto promedio de ventas en UTM</b>	<b>Categoría</b>	<b>Cuota fija mensual</b>
Mas de 0 a 3	A	0.6
Mas de 3 a 5	B	1
Mas de 5 a 10	C	2
Mas de 10 a 15	D	3
Mas de 15 a 20	E	4

Por estimarse que los contribuyentes en referencia son poco numerosos, sólo hemos reseñado las disposiciones legales que los rigen y las instrucciones que sobre la materia ha dictado el Servicio de Impuestos Internos.

## **I. IMPUESTOS ESPECIALES A LAS VENTAS Y SERVICIOS**

### **INTRODUCCION**

En este capítulo analizaremos un grupo de impuestos especiales, que gravan la venta de determinados productos o especies, y que están contenidos en el Título III de la Ley. Algunos de estos gravámenes tienen el carácter de adicional, es decir, se aplican conjuntamente con el IVA, que grava la venta de la misma especie. Otros por el contrario, son de carácter sustitutivo, ya que se aplican en reemplazo y en lugar del IVA.

La relación de estos tributos es la siguiente:

#### **I. Impuestos Adicionales:**

1. A ciertas especies de carácter suntuario, Art. 37°;
2. A las especies señaladas en letras a), b) y c) Art.37° según Art.40°;
3. A las bebidas alcohólicas, analcohólicas y otros productos similares Art.42°;
4. Impuestos Específicos a ciertos productos derivados de hidrocarburos líquidos y gaseosos, Art.48°;
5. Impuesto Adicional a la primera venta o importación de vehículos casas-rodantes;
6. Impuesto Adicional a la importación de vehículos y piezas o partes, según cilindrada del motor;
7. Impuesto Adicional a la importación de vehículos y piezas o partes, sobre la parte del valor aduanero que exceda a

#### **II. Impuestos sustitutivos:**

1. A la venta de automóviles y otros vehículos motorizados usados, Art.41;(sólo hasta el 31.12.1998).

### **IMPUESTOS ADICIONALES AL IVA**

*Concepto de Impuesto Adicional:* Son aquellos que se aplican conjuntamente con el IVA, gravando ambos impuestos la venta de las mismas especies.

#### **I. IMPUESTO ADICIONAL A CIERTAS ESPECIES Suntuarias**

El Art.37° de la Ley, grava con impuesto adicional, con tasa de 15% excepto la letra j) que mantiene la tasa de 50%, además del impuesto establecido en el Título II de esta Ley, la primera venta o importación sea esta última habitual o no, de las especies que se señalan en este artículo.

- a) Artículos de oro, platino y marfil;
- b) Joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas.

**Piedras sintéticas:** El S.I.I. en la Circular individualizada precedentemente, dice que se consideran las artificiales o sintéticas que se asemejan a las preciosas, vale decir, a las esmeraldas, zafiros, rubíes, etc. En la misma circular, el S.I.I. excluye del concepto de piedras preciosas a las llamadas "Semipreciosas", que son todas aquellas piedras duras que sin tener el carácter de preciosas se emplean generalmente talladas en la fabricación de adornos para las personas o la confección de estatuillas, figuras, ceniceros y otros objetos. Entre ellas se encuentran: la turquesa, el lapislázuli, las ágatas, las turmalinas, el ópalo, el topacio, amatista, etc.

- c) Pieles finas manufacturadas o no.

**Pieles Finas:** La letra d) del Art.58° del Reglamento las define como: Aquellas calificadas como tales, a juicio exclusivo del Servicio.

En la Circular N° 1, ya individualizada, el S.I.I. ha calificado como pieles finas a las siguientes: Alpaca, armiño, astrakán, piel o patatas de astrakán, gato montés o tigrillo, guanaco, leopardo, lobo de uno o dos pelos, popitos (crías de lobos), marta, nutria, piel de mono, tigre, topo, visón, vicuña, zorro azul, zorro blanco, zorro plateado, zorro platinado.

El impuesto se aplica en la primera venta o importación de estas pieles, sea que ellas se encuentren manufacturadas en forma de abrigos, chaquetas, cuellos, estolas, adornos, etc., o simplemente se transfieran o importen como simples pieles.

### **Derogación Impuesto Adicional Que Se Aplicaba A Especies Que Se Indica**

La Ley N° 18.682 D.O. de 31.12.87, en el N° 2 Art.4° derogó en este Art.37° el impuesto adicional que se aplicaba a la primera venta o importación de las especies señaladas en las siguientes letras:

- d) Grabadores o reproductores de video y aparatos electrónicos que posibiliten exclusivamente juegos de video.
- f) Equipos de aire acondicionado que sean de uso industrial;
- k) Escopetas

e) Alfombras finas, tapices finos y cualquier otro artículo de similar naturaleza.

**Alfombras, Tapices Finos y Otros Artículos Similares:** La letra e) del Art.37° grava con el impuesto en comento, la primera venta o importación de las siguientes especies:

- Alfombras finas calificadas como tales por S.I.I. y
- Cualquier otro artículo de similar naturaleza, calificado como tal por el S.I.I.

En uso de la facultad que le confiere la letra en comento, el S.I.I., en Circular N°42, de 06.12.83, ha precisado lo que debe entenderse por "alfombra", "alfombra fina", "tapiz" y "tapices finos", estableciendo al efecto las definiciones y conceptos que a continuación se transcriben:

**Concepto de Alfombra:** La "alfombra" es una obra tejida o confeccionada con lana u otras fibras, o una mezcla de ellas, con el que se cubre total o parcialmente, para abrigo o adorno, el suelo o piso de viviendas, oficinas u otras construcciones y que puede precisar o no, de telas o ligamentos especiales para su fabricación.

La definición anterior no comprende a las estereras, es decir, a los tejidos gruesos de esparto, palma, etc., que se usan como caminos de pasillos o felpudos, ni al linóleo que sirve de protección al piso sobre el cual se coloca.

**Alfombra fina:** Es aquella confeccionada con lana, seda o cualquier otro componente natural similar u otro que le dé un mayor valor.

En todo caso, las referidas alfombras y aquellas de materiales distintos, sólo se consideran finas cuando su precio o valor aduanero más gravámenes aduaneros, incluyendo en ambos el IVA, exceda por metro cuadrado de la suma de 2 UTM vigentes al momento de su venta o de su importación.

**Concepto de tapiz:** Por "Tapiz" debe entenderse todo paño grande, tejido de lana o seda, y algunas veces de oro y plata, en que se copian cuadros de historia, países, blasones, etc., y que sirven como abrigo y adorno de las paredes o como parámetro de cualquier otra cosa.

No deben confundirse los tapices con los géneros para tapizar, es decir, aquellos que se emplean para cubrir, en todo o en parte, algunos muebles, ya que estos últimos, a diferencia de los primeros, se fabrican por piezas

y carecen de los atributos característicos que individualizan a los tapices, según la definición que acaba de darse.

**Tapices finos:** Por tapices finos debe entenderse aquellos confeccionados de lana, seda, oro o plata y en cuya elaboración predominen estos materiales.

g) Derogada. Yates, con tasa del 30% La letra g) del Art.37. *Derogado* por art. 15 de Ley 19.606 del 14.4.99.

h) Vehículos casas rodantes autopropulsados.

i) Conservas de Caviar y sus sucedáneos. La letra i) del Art. 37 grava con el impuesto adicional a las conservas de caviar y sus sucedáneos.

**Concepto de "Caviar":** Dado por el S.I.I. en Circular N°26, de 030685, "El caviar, es un manjar que consiste en huevos del pez denominado Esturión". Cabe hacer notar que su importación o primera venta debe pagar este impuesto sólo cuando se comercializa en conserva.

Por sucedáneos de este producto deben entenderse las conservas de huevos de otros peces y siempre que presenten características similares que permitan compararlas con el auténtico caviar y que usen dicha denominación o se refieran a ella como del mismo tipo.

j) Artículos de pirotecnia, tales como fuegos artificiales, petardos y similares, excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa.

**Artículos de Pirotecnia:** La letra j) del Art. en estudio grava con el impuesto adicional la primera venta o importación de artículos de pirotecnia, tales como juegos artificiales, petardos, y similares, excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa, como sucede con los petardos de ferrocarril, cohetes porta-amarras, mechas parafinadas en tiras de rollos para encender las lámparas de mineros, etc. Tasa 50%.

Los artículos de pirotecnia comprenden todas aquellas especies que, mediante el fuego, elaboran artificios para diversión y entretenimiento, ya sea mediante una llamarada o un efecto luminoso o sonoro.

l) Armas de Aire o Gas Comprimido, sus accesorios y proyectiles: La letra l) del Art. 37 grava con el impuesto adicional la primera venta o importación de armas de aire o gas comprimido, sus accesorios y proyectiles, con excepción de las de caza submarina.

Se entiende por "Armas de aire o gas comprimido", las que disparan el proyectil presionándolo con aire comprimido artificialmente dentro de la culata, y por "accesorios", las piezas destinadas a integrarse al producto standard principal, que en este caso es el arma de aire o gas comprimido. Al respecto constituirán accesorios los envases, estuches o fundas que se importen o vendan con las respectivas armas. Los conceptos anteriores fueron dados por el S.I.I. en la Circular N° 26 antes individualizada.

No se encuentran gravadas con el impuesto adicional, la importación o primera venta de armas de aire o gas comprimido sus accesorios y proyectiles, que se utilicen en la caza submarina.

**Sujeto del Impuesto:** El impuesto adicional del Art. 37 de la Ley, afecta al fabricante de los bienes o al importador, según el caso.

**Tasa del impuesto:** La tasa del impuesto adicional en comento es de 15% (ley 19738 del 2001), con excepción de la letra g) que fue derogada por el art. 15 de la ley 19606 de 1999., y la letra j) que se grava con 50%.

**Tasa Imponible:** De conformidad con el Art. 38° de la Ley, complementado por los Arts. 56° y 57° del Reglamento, existen dos reglas para determinar la B.I. del Art. 37°, según se trate de ventas o importaciones.

**a) Primera Venta:** Según el Art. 38° de la Ley, la base imponible es el valor de transferencia de las especies. Por su parte, el artículo 56° del Reglamento aclara que la B.I. de los impuestos establecidos en el título III será la misma que sirva para determinar el IVA.

No forman parte de dicho valor, el IVA ni el impuesto adicional en estudio. Sin embargo, las bases imponibles de ambos impuestos pueden diferir, si además del valor de transferencia concurren otros rubros, como fletes que integran la base imponible del IVA. Veamos un ejemplo: Primera venta de una partida de artículos de pirotecnia por un valor neto de \$500.000.- pagando fletes por \$10.000.-

Con facturación de flete separado		Con facturación de flete incorporado en precio	
FACTURA:		FACTURA:	
Mercaderías	\$ 500.000	Mercadería puesta en domicilio	\$ 510.000.-
Fletes	\$ 10.000	Impto., art. 37 (50% s/510.000)	\$ 255.000.-
Impto. Art.37 (50% s/500.000)	\$ 250.000	I.V.A. (18% s/510.000)	<u>\$ 91.800.-</u>
I.V.A. (18% s/510.000)	<u>\$ 91.800</u>	TOTAL FACTURA	<u>\$ 856.800.-</u>
TOTAL FACTURA	\$ 851.800.-		

**b) Importaciones:** La Base Imponible, como norma general, está constituida por el valor aduanero de las mercaderías importadas, o en su defecto el valor CIF de los mismos bienes. Conforman parte de la Base Imponible los gravámenes aduaneros causados en la misma importación.

De conformidad con el Art.38°, letra b) de la Ley, el impuesto adicional debe ser pagado por el importador conjuntamente con el IVA, al momento de consumarse legalmente la importación o tramitarse la importación condicional, vale decir, antes de retirar las especies de los recintos aduaneros.

### **Exenciones al Impuesto adicional**

La Ley contempla las siguientes exenciones en que no se aplica el impuesto en estudio:

- a) La establecida en el Art. 39°, relacionada con las especies que se importen al país en los casos previstos en las letras B y C del Art.12°, analizadas en el Capítulo III; y
- b) Las contempladas en el Art.50°, que exime de los impuestos del Título III a las especies corporales muebles exportados.

### **IMPUESTO ADICIONAL A LAS ESPECIES SEÑALADAS EN LETRAS a) b) y c) DEL ART. 37°, SEGUN ART. 40°**

En el D.O. de fecha 21.06.88. se publicó la Ley N° 18.719, que en el N° 1 de su artículo único incorporó un nuevo Art. 40° al D.L. N° 825, de 1974, mediante el cual se sujeta al régimen de impuesto tipo valor agregado el gravamen adicional a las importaciones y ventas de artículos de oro, platino y marfil; joyas y piedras preciosas, y pieles finas, especies que ya estaban gravadas en virtud de lo dispuesto en el Art. 37° del texto legal, con la misma tasa, pero en una sola etapa y con efecto acumulativo en los precios.

Con esta modificación se visualiza que el impuesto adicional del 15%, incluyendo el del artículo 37° se rige por las normas del impuesto al valor agregado, pudiendo utilizarse como crédito fiscal los impuestos pagados o soportados provenientes del Art. 37° y del nuevo Art.40° en comento.

En esta disposición se establece un impuesto adicional tipo valor agregado que se aplica a las transferencias correspondientes a las etapas de importación, producción y comercialización, hasta que las especies sean transferidas al consumidor. Mediante este mecanismo se evita que el gravamen del 15% constituya costo en la producción y comercialización de los productos gravados, no produciéndose, de este modo, el efecto acumulativo en los precios y la superposición de impuesto sobre impuesto; a la vez se facilita la exportación

de las referidas especies al poder solicitar la devolución del gravamen soportado en lo que el precio del producto estará liberado del componente tributario nacional.

La Ley N° 19.738 publicada en el diario Oficial del día 19 junio de 2001, sustituyó en el artículo 37°, el guarismo “50%” por “15%”, con excepción de la señalada en la letra j).

### **NUEVA NORMATIVA RELATIVA A LOS ARTS. 37° Y 40° D.L. 825**

El S.I.I. en Circular N°37, de fecha 30.06.88, en relación con el impuesto adicional en comento impartió instrucciones; las que en la parte pertinente resumimos:

#### **Hecho Gravado**

El Art. 37 del D.L. N° 825, de 1974, grava con un impuesto adicional con tasa del 15% la primera venta o importación entre otras especies de: Artículos de oro,, platino y marfil; joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas, y pieles finas, calificadas como tales por el S.I.I., manufacturadas o no (Letras a), b) y c) Art. 37).

Con el nuevo Art.40°, las ventas posteriores de dichas especies, efectuadas por vendedores, también se encuentran gravadas con el impuesto adicional, tasa 15% de este Art.40°, vale decir, ahora el tributo se aplica en todas las etapas de la distribución o comercialización de tales bienes.

Este tributo adicional se aplica sin perjuicio del I.V.A. a las ventas de las especies señaladas en las letras a), b) y c) del Art.37, analizadas precedentemente. El S.I.I. en la Circular en comento recuerda las instrucciones que sobre la materia impartió, específicamente en Circ. N°1, de fecha 05.01.76, y como se indicó, fue publicada en el Boletín N° 317 de Abril de 1980.

#### **Sujeto del Impuesto**

Al establecer la Ley este tributo se regirá por las normas del IVA, es menester hacer presente que le son aplicables, en consecuencia, las disposiciones contenidas en los artículos 10° y 11° del D-L. N° 825, de 1974, en relación con el N°3, del Art.2, del mismo decreto Ley. Por ende, el tradente de las especies debe tener el carácter de vendedor para constituirse en sujeto pasivo de derecho de este impuesto. Sin perjuicio de lo dispuesto en el Art. 11° citado, en el que se califica como sujeto del impuesto también al importador, habitual o no, y a otras personas en los casos especiales que señala.

#### **Base Imponible del Nuevo Impuesto**

De acuerdo con lo dispuesto en el nuevo Art.40°, para la aplicación del impuesto adicional en referencia, regirán las normas del Título II del D.L. N° 825, o sea, las mismas normas del IVA lo que implica que la base

imponible será el precio de transferencia de las especies, con las indicaciones a que se refiere el Art.15 del mismo decreto Ley, sin que se altere lo dispuesto en el Art. 38°, con relación a las importaciones de dichas especies, es decir, en estos casos constituirá la base imponible el valor de los bienes importados, considerando como éste su valor aduanero o en su defecto, el valor CIF, incluyendo en todo caso los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación.

Cabe recordar que el Art. 15° de la Ley, dispone que debe adicionarse al valor de las especies si no estuviesen comprendidos en él, los siguientes rubros:

- a) El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios que se hubiesen hecho exigibles o percibidos anticipadamente en el período tributario. En todo caso deberá excluirse el monto de los reajustes de los valores que ya pagaron el IVA en la parte que corresponda a la variación de la unidad de fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo.
- b) El valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución.
- c) El monto de los impuestos, salvo el del Título II (IVA) y también el del 15% que se analiza.

### **Derecho al Crédito Fiscal por el Impuesto Adicional Pagado o Soportado**

Al establecer dicho artículo 40° que el impuesto adicional referido se regirá por las normas del Título II del D.L. N° 825, de 1974, incluso las del Art. 36° de este decreto Ley, se ha pretendido que los importadores y adquirentes de las referidas especies, gocen de un crédito fiscal proveniente de este impuesto adicional que paguen o soporten, respectivamente.

De esta manera, entonces, al igual que como ocurre con el I.V.A., cada vez que un vendedor transfiera las especies, deberá recargar el impuesto adicional del 15%, y determinará mensualmente el débito fiscal que origine este tributo adicional, del cual podrá deducir el crédito fiscal que la normativa en análisis le otorga, proveniente de este impuesto adicional que pague al importar los artículos de oro, platino y marfil, las joyas y piedras preciosas, y las pieles finas, o que hayan soportado al comprar en el país estas especies, en cualquiera de las etapas de producción, comercialización o distribución.

Por otro lado, a la recuperación del crédito fiscal originado por el impuesto adicional le es aplicable el mismo tratamiento del IVA, al igual que a los remanentes que se determinaren por igual concepto.

Todo lo anterior, obviamente, es sin perjuicio de la aplicación del IVA y de la emisión de las facturas o boletas en la misma oportunidad y forma que se exige respecto de este impuesto, registrándose en ellas separadamente o incluido el tributo adicional según corresponda.

Por otra parte, deberá anotarse separadamente en el Libro de Compras y Ventas el impuesto adicional pagado, soportado o recargado, en el período tributario respectivo.

### Recuperación del Impuesto Adicional que Beneficia a los Exportadores

El nuevo artículo 40° prescribe que tanto el impuesto que mediante esta disposición se establece, como el previsto en el Art. 37° del mismo cuerpo legal, se regirán por las normas del IVA, incluso el artículo 36° del D.L. N° 825, de 1974.

En este contexto, los exportadores podrán recuperar los impuestos establecidos en los citados artículos 37° y 40°, que hayan pagado o soportado al importar o adquirir artículos de oro, platino y marfil; joyas y piedras preciosas naturales o sintéticas; y pieles finas manufacturadas o no, en la medida que estas especies se destinen efectivamente a la actividad de exportación.

El derecho a recuperar estos impuestos, los exportadores podrán impetrarlo en los mismos términos que dicho artículo 36° prevé para el IVA, aplicándose también sobre esta materia el decreto supremo de Economía N° 348, de 1975, en iguales condiciones que con el impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte, las exportaciones se encuentran exentas del citado impuesto adicional en su venta al exterior, en virtud de lo dispuesto en el Art. 50° del Decreto Ley N° 825, de 1974.

#### Ejemplos

1) Una joyería ha comprado (importado) una piedra preciosa, bajo el siguiente esquema:

Valor Aduanero	US\$	800.000
Valor FOB		US\$
500.000		
Valor CIF		US\$
650.000		
Arancel		
%	6	
Divisa		
\$	700	

Posteriormente, dicho artículo se venderá con un margen del 80% aplicado sobre el costo.

➤ Se pide:

	<b>Respuestas</b>
a) El Costo del Artículo	488.600.000.-
b) IVA DF	158.306.400.-
c) IVA CF	106.848.000.-
d) Impuesto Adicional	
	131.922.000 (débito) 89.040.000 (crédito)

Valor CIF	\$	455.000.000
Arancel		—
<u>33.600.000</u>		
a) <i>Costo</i>	\$	488.600.000
Margen		—
<u>390.880.000</u>		
Precio de Venta	\$	879.480.000
b) <i>IVA DF (18%)</i>	158.306.400	
d) <i>Adicional</i>		<u>131.922.000</u>
T O T A L	\$	<u>1.169.708.400</u>
Valor aduanero	\$	560.000.000
Arancel		—
<u>33.600.000</u>		
Base Imponible	\$	593.600.000
Estos valores se utilizan para pagos de arancel e impuesto.		
c) <i>IVA CF (18%)</i>	106.848.000	
d) <i>Adicional (15%)</i>	<u>89.040.000</u>	
T O T A L	\$	<u>789.488.000</u>

### **IMPUESTO ADICIONAL A LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS, ANALCOHOLICAS Y OTROS PRODUCTOS SIMILARES**

Los artículos 42° y siguientes del párrafo 3° del Título III de la Ley grava con el impuesto adicional a las ventas o importaciones de bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares señalados en las letras a) a la f) del Art.42°.

El gravamen en comento se aplica en forma similar al IVA, toda vez que los contribuyentes afectos a su pago pueden rebajar como crédito fiscal el monto del tributo que les hubiere recargado en la adquisición de los productos gravados o que hubieren pagado, tratándose de importaciones, en el mismo período tributario.

De acuerdo con lo establecido en el Art.43° del D.L. N° 825, el impuesto adicional afecta a las importaciones habituales o no de bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, como asimismo, a las ventas y otras operaciones que de acuerdo con la Ley se asimilen a ventas, realizadas por importadores, productores, elaboradores, envasadores, empresas distribuidoras y cualquier otro vendedor por las operaciones que realice con otro vendedor.

No se encuentran afectadas al impuesto adicional en estudio, las siguientes operaciones:

- a) Las bebidas alcohólicas que se internen al país por pasajeros para su consumo, en una cantidad que no exceda de los 2.500 c.c. por persona adulta;
- b) Las ventas del comerciante minorista al consumidor; y

c) Las ventas de vino a granel efectuadas por productores a otros vendedores sujetos de este tributo.

El Servicio de Impuesto Internos, a través de las Circulares números 88, del 01.09.78; 712, del 30.07.79; y 10 del 29.01.80, impartió instrucciones en forma sistematizada para el impuesto en comento; a continuación se sintetizan las referidas instrucciones.

**Hecho Gravado y Sujeto del Impuesto:** El hecho gravado con este impuesto, que se aplica sin perjuicio del IVA, está constituido por las ventas o importaciones, sean estas últimas habituales o no, efectuadas por los importadores, productores, elaboradores, envasadores, empresas distribuidoras y cualquier otro vendedor por las operaciones que efectúe con otro vendedor, de los siguientes productos:

- a) Licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermouth, tasa del 27%;
- b) Suprimida
- c) Vinos destinados al consumo, comprendidos los vinos gasificados, los espumosos o champaña, los generosos o asoleados, chichas y sidras destinadas al consumo, cualquiera que sea su envase, cervezas y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, tasa del 15%;
- d) Bebidas analcohólicas naturales o artificiales, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, tasa del 13%;
- e) Aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes, tasa del 13%,

Para los efectos de este impuesto se considerarán también ventas las operaciones señaladas en el artículo 8° de la presente ley, siéndoles aplicables, en lo que corresponda, todas las disposiciones referidas a ellas.

No constituyen hecho gravado con este impuesto adicional, debiendo consecuentemente tributar sólo con el IVA, la transferencia de estos productos efectuada por el comerciante minorista de los mismos directamente al consumidor; vale decir, que el tributo en comento no alcanza a la etapa de comercialización directa entre el comerciante minorista y el público consumidor.

De lo anterior se concluye que ámbito de aplicación del presente tributo adicional queda situado en todas aquellas etapas que a partir del importador o productor de estos bienes, sean estos productos transferidos hasta llegar al comerciante minorista.

**Operaciones no Afectas y Exentas:** De conformidad con lo dispuesto en el inicio final del Art.43° de la Ley, el impuesto adicional en comento, no afecta a las siguientes operaciones:

- a) Las ventas efectuadas por los comerciante minoristas al consumidor; y
- b) Las ventas de vino a granel efectuadas por los productores del mismo a otros vendedores sujetos de este impuesto.

De acuerdo con la definición contenida en la letra b) del Art. 90° del Reglamento, por "vinos a granel" deben entenderse los que se comercialicen o movilicen en envases distintos a los legalmente autorizados para el expendido de este producto al consumidor.

Por otra parte, y de acuerdo con los Arts. 50° y 50°A, de la Ley, se encuentran exentas las siguientes:

- a) Bebidas alcohólicas, analcohólicas y otros productos similares exportados en su venta al exterior, incluyéndose a las Zonas Francas Primarias; y
- b) Bebidas alcohólicas que se internen al país por pasajeros para su consumo, en una cantidad que no exceda de 2.500 centímetros cúbicos por persona adulta.

**Base Imponible y Tasa del Impuesto:** De conformidad con lo dispuesto por el inciso primero del Art.42° de la Ley, el impuesto adicional con tasa diferencia del 27%, 15%, ó 13% (estas tasas fueron establecidas: Letra a) del Art. 42 por la Ley N° 19.716, letras c), d) y e) por la circular N° 12 de 2001), según el producto de que se trate, se debe aplicar sobre la misma base imponible del IVA.<div align="justify">

**Determinación de los Débitos y Créditos:** De acuerdo con los artículos 44° y 45° de la Ley, los contribuyentes afectos a este tributo tienen derecho a un crédito fiscal contra el impuesto adicional que recarguen en las ventas, equivalente al tributo de la misma naturaleza que hayan debido soportar en las compras de los productos gravados con este impuesto adicional ya sean nacionales o importados, en el mismo período tributario de que se trate la declaración mensual del presente tributo.

Como puede apreciarse, el mecanismo de aplicación de este tributo adicional es similar al del IVA, ya analizado.

**Débito Fiscal:** Constituye débito fiscal mensual la suma del impuesto adicional recargado en las ventas efectuadas en el período tributario respectivo, y su monto está representado por el total de este tributo consignado separadamente en las facturas de venta, o incluido en el precio total tratándose de operaciones con boletas.

El Débito Fiscal determinado en base a las ventas con facturas y boletas, deberá agregarse, cuando corresponda, el impuesto adicional que figure en las notas de débito del mismo período tributario.

Del Débito Fiscal determinado, deberá deducirse el impuesto adicional correspondiente a las siguientes operaciones:

- a) Bonificaciones y descuentos otorgados por el sujeto pasivo a los compradores sobre ventas afectas, con posterioridad a la facturación, sea que dichas bonificaciones y descuentos correspondan a operaciones gravadas de los mismos o anteriores períodos tributarios;
- b) Cantidades restituidas a los compradores por productos devueltos por éstos, siempre que correspondan a ventas afectas y que la devolución de las bebidas se hubiere producido dentro del plazo de tres meses, contados desde la fecha de entrega de los mismos por el vendedor;
- c) Sumas devueltas a los adquirentes por depósitos constituidos por éstos para garantizar la devolución de los envases, cuando ellas hayan sido incluidas en el valor de la venta afecta a impuesto;
- d) Sumas a favor de los adquirentes provenientes de facturación indebida de un crédito fiscal superior al que corresponda según la Ley, siempre que este error se subsane en el mismo período tributario en que se efectuó la facturación indebida.

**Crédito Fiscal:** El crédito fiscal de este impuesto adicional, lo constituye el tributo de la misma naturaleza que figura recargado separadamente en las facturas de compras y el pagado en las importaciones.

Al crédito fiscal determinado conforme a las cantidades consultadas en los documentos referidos anteriormente deberá agregársele el impuesto que conste en las notas de débito recibidas de los proveedores y registrados durante el período tributario soportado en las facturas de compras.

En la determinación del crédito fiscal deberá considerarse, además, las deducciones que disminuirán el momento del citado crédito, como resultado de las notas de crédito recibidas de los proveedores y registradas durante el mes, por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones sobre compras, puesto que a su vez, los proveedores, en virtud de los mismos documentos habrán disminuido el débito fiscal del período tributario correspondiente.

Cabe destacar que por expresa disposición del artículo 45° de la Ley, al impuesto adicional en comento le son aplicables cuando sea pertinente, las disposiciones de los artículos 21, 22, 24, 25, 26 y 27 del Título II. Asimismo, le será aplicable lo dispuesto en el Art.36° cuando corresponda.

Aplicación del Impuesto Adicional en las Ventas Efectuadas por Comerciantes Minoristas a otros Vendedores.

De acuerdo a lo previsto en la letra d) del Art. 43° de la Ley, el impuesto adicional en comento, afecta también a las ventas de bebidas que efectúe el comerciante minoristas a otros vendedores. En consecuencia, el impuesto adicional del Art. 42° debe aplicarse en todas las etapas de la comercialización en que

intervengan los sujetos pasivos, tales como, importadores, productores, envasadores, distribuidores, fabricantes, etc., aún cuando dichas operaciones consistan en ventas al detalle o al público consumidor en secciones especialmente habilitadas para este tipo de operaciones.

Tratándose de ventas directas al público consumidor, sólo se exceptúan de la aplicación de este impuesto adicional las operaciones que, revistiendo dicha condición, son afectadas por los comerciantes minoristas. No obstante, cuando los comerciantes minoristas efectúen operaciones sobre bebidas con otros vendedores, dicha venta, por tener la calidad de transacción del presente tributo adicional, deberá ser declarado por el comerciante minorista.

**Tributación de las Ventas e Importaciones del Alcoholes:** El SII, mediante Circular N° 72 del 30.07.79., párrafo VIII, sobre el particular, establece que a partir del 01 de julio de 1979, la tributación de las ventas e importaciones estas últimas habituales o no, de los alcoholes ha quedado sujeta sólo a las disposiciones generales sobre IVA, establecido en el Título II de la Ley, no afectándole a estos productos el impuesto adicional a la ventas que se consagra en el párrafo 3° del Título III, del mismo Decreto Ley.

#### Ejercicio sobre impuesto adicional

El 1 de octubre de 2005 Viñas Sarmiento vende a Supermercado Líder los siguientes productos vitivinícolas valorizados en términos netos:

8 cajas de Vino		\$
	560.000	
5 cajas de Whisky		\$
	800.000	
3 cajas de Agua mineral	\$	3.600
5 cajas de Pisco		\$
	200.000	
8 cajas de Cerveza		\$
	50.000	

➤ Se pide:

- a) El detalle de las cuentas y sus montos respectivos.
- b) El Total de la Factura.

a)

ITEM	Valor Neto	I V A	Adicional	SubTotal
8 cajas de Vino	560 . 000	106.400 [15%]	84 .000	750.400
5 cajas de Whisky	800 . 000	152.000 [27%]	216.000	1.168.000
3 cajas de Agua mineral	3 . 600	684 [00%]	0	4.284
5 cajas de Pisco	200 . 000	38.000 [27%]	54 .000	292.000
8 cajas de Cerveza	50 . 000	9.500 [15%]	7 .500	67.000

b) El Total de la Factura es = \$2.281.684.-

### **IMPUESTOS ESPECIFICOS A CIERTOS PRODUCTOS DERIVADOS DE HIDROCARBUROS LIQUIDOS Y GASEOSOS**

El inciso primero del Art. 48° de la Ley, faculta al Presidente de la República, para establecer impuestos específicos a los productos derivados de hidrocarburos líquidos o gaseosos, mediante Decreto supremo conjunto de los Ministerios de Hacienda, Economía y Minería, impuestos que podrán o no ser considerados como base imponible para la aplicación del IVA.

En relación con lo anterior, el inciso final del artículo 15° de la Ley, dispone que no formarán parte de la base imponible del IVA, entre otros tributos, aquellos que se fijen en virtud de la facultad contenida en el Art. 48°, sobre impuestos específicos a los combustibles, que graven la misma operación.

Al tenor de lo prescrito en el inciso tercero del Art. 48° en comento, el Presidente de la República podrá modificar, rebajar, restringir o limitar la aplicación, suprimir y restablecer los impuestos específicos y hacerlos efectivos en cualquier etapa de la producción, importación, distribución o venta al consumidor de los productos gravados.

El inciso final del referido Art. 48° establece que las determinaciones y modificaciones regirán a contar de la publicación del decreto respectivo en el Diario Oficial, sin perjuicio de su posterior trámite de toma de razón por la Contraloría General de la República, siendo obligación remitir el decreto para tal efecto dentro de los treinta días de dispuesta la medida.

#### **Impuesto Específico a las Gasolinas Automotrices**

En el artículo 6° de la Ley N° 18.502, publicada en el D.O. del 03 de Abril de 1986, se establece, a beneficio fiscal, impuestos específicos a las gasolinas automotrices y al petróleo diesel, los que se devengan en su primera venta o importación, ambos expresados en unidades tributarias mensuales por metro cúbico de dichos productos. La normativa actualmente vigente es la siguiente:

**CIRCULAR N° 30, DEL 04 DE JUNIO DE 1999.**

**MATERIA: SUSTITUCIÓN A CONTAR DEL 1° DE ENERO DEL AÑO 2000 Y A CONTAR DEL 1° DE ENERO DEL AÑO 2001 DE LA TASA DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LAS GASOLINAS AUTOMOTRICES, QUE SE ESTABLECE EN EL ARTÍCULO 6° DE LA LEY N° 18.502.**

I.- En el Diario Oficial de 14 de noviembre de 1998 se publicó la Ley N° 19.589 que, en su artículo 3°, introduce modificaciones a lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 6° de la Ley N° 18.502, sustituyendo –a contar del 1° de enero del año 2000 y a contar del 1° de enero del año 2001- la tasa del impuesto específico a las gasolinas automotrices allí establecido.

En su artículo 8°, la ley determina la fecha de vigencia de sus disposiciones.

II.- Dispone el artículo 3° de la Ley N° 19.589:

“Art. 3°.- Introdúcese a contar desde la fecha que en cada caso “se indica, la siguiente modificación al inciso quinto del “artículo 6° de la Ley N° 18.502:

“a) A contar del 1° de enero del año 2000, sustitúyese el “guarismo “4,4084” por “5,2”, y

“b) A contar del 1° de enero del año 2001, sustitúyese el “guarismo “5,2” que introdujo la letra anterior, por el “guarismo “6”.

Por su parte, el artículo 8° de la Ley N° 19.589 determina:

“Art.8°.- Todas las modificaciones contenidas en los artículos de “esta ley, entrarán en vigencia en las fechas en ellos “señaladas.”

III.-El artículo 6° de la Ley N° 18.502 establece los impuestos específicos al petróleo diesel y a las gasolinas automotrices.

“a) Con la modificación de la referencia, el texto del inciso “quinto de ese artículo –que fija las tasas de los tributos “señalados- dispondrá en lo pertinente, a contar del 1° de “enero del año 2000:

“Art. 6°.- .....

“..... “(inciso quinto) “El impuesto específico que regirá para “..... las gasolinas automotrices será de 5,2 UTM/3”.

“b) A contar del 1° de enero del año 2001, ese inciso quinto del “artículo 6° de la Ley N° 18.502, dispondrá en lo “pertinente:

“Art. 6°.- ..... “..... “(inciso quinto) “El impuesto específico que regirá para “..... las gasolinas automotrices será de 6 UTM/3”.

Saluda a Ud.,

**Hecho Gravado:** El hecho gravado con el impuesto específico está constituido, según el caso, por la primera venta o la importación de los referidos productos.

**Sujeto del Impuesto:** Son sujetos del impuesto específico, los productores, o importadores los que están obligados a enterarlos en arcas fiscales dentro de los diez primeros días hábiles siguientes a la semana en que se efectuaron las transacciones en el mercado nacional o al retirar las especies de Aduana y como condición previa para ello, si son importados.

**Incidencia en la Base Imponible del IVA:** Los impuestos específicos establecido en el Art. 6° de la Ley N° 18.502, no son base imponible del impuesto al valor agregado en ninguna etapa de la producción o distribución ni en la venta al consumidor de las gasolinas automotrices y del petróleo diesel.

**Exenciones:** En los incisos octavo y noveno del Art. 6°, en comento, se exime del impuesto específico a las gasolinas automotrices y el petróleo diesel en su venta al exterior cuando sean exportados. Igualmente se encuentran exentas las ventas a las zonas francas de los referidos combustibles no obstante, los combustibles ingresados a las Zonas Francas exentas del impuesto, deberán pagar este tributo al ser vendidos a las Zonas de Extensión o al ser reingresados al resto del país.

Cuando los exportadores hubieren soportado este tributo en la adquisición de los productos exportados o vendidos a las Zonas Francas, para recuperarlo, les son aplicables las mismas normas establecidas para los exportadores en el artículo 36° del D.L. N°825, de 1974, y Decreto Supremo N° 348, de 1975, reglamentario del artículo 36°.

**IMPUESTOS ADICIONALES ESTABLECIDOS EN LOS ARTICULOS N° 43° BIS, DEL D.L. N° 825, DE 1974.**

En el Diario Oficial del 28 de diciembre de 1985, se publicó la Ley N° 18.483, que pone en vigencia a contar del 1° de Enero de 1986, un nuevo régimen legal para la Industria Automotriz y en lo impositivo contiene una serie de normas que afecta a la importación de vehículos y de conjuntos de partes o piezas necesaria para su armadura o ensamblaje en el país y de vehículos semiterminados, cuyo destino normal sea el transporte de pasajeros o de carga.

En efecto, el Art. 18° de este Estatuto Automotriz, a través de sus letras, introduce una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, en la forma que sigue:

a) Deroga a contar del 01.01.86, el antiguo texto del Art. 43° Bis con tasas del 8% para vehículos con motor de hasta, 850 c.c. y de 30% para los vehículos de mayor cilindrada, y aprueba a contar de esa misma fecha, el nuevo texto del referido Art. 43° Bis, el cual establece un impuesto progresivo según la cilindrada del vehículo, de acuerdo al valor aduanero de éste.

El artículo 43 Bis, en comento desde su puesta en vigencia ha tenido una serie de adecuaciones, las que han sido comentadas por el Servicio de Impuestos Internos, entre otras, en Circulares N° 9, de 1986, de 1986, N° 13 de 1988, y N° 6, de 1989.

b) Agrega un nuevo Art. 46°, que establece un impuesto que afecta la importación de vehículos, en la forma que se indica:

b.1. Automóvil, automóvil semi-terminado, como asimismo el conjunto de partes y piezas necesarias para su armadura o ensamblaje en el país. Tasa, se aplica un 85% sobre la parte del valor aduanero que exceda de US\$ 16361,97 ( por Decreto N° 361, de fecha 6 de diciembre de 2000, se reactualiza en un 5.8% la cantidad expresada en dólares de los Estados Unidos de América, quedando en consecuencia, la cantidad de US\$ 15465 en US\$ 16361,97. Vigencia a contar del 1° de enero del año 2001

b.2. Camionetas de más de 500 Kg. y hasta 2.000 Kg., de carga útil, vehículos semi-terminados, y de conjuntos de partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje en el país. Tasa, se aplica el 100% sobre la parte del valor aduanero que exceda de US\$ 6.000.-

**Hecho Gravado:** La importación habitual o no de vehículos, de conjuntos o partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje en el país y de vehículos semiterminados. Este impuesto afectará también la importación habitual o no de carrocerías de vehículos automóviles destinados al transporte de pasajeros, con capacidad de hasta 15 asientos incluido el del conductor, o de carga con capacidad de hasta 2.000 kilos de carga útil.

**Sujeto del Impuesto:** El importador habitual, o no habitual, o sea las personas naturales o jurídicas, las comunidades y las sociedades de hecho.

**Base Imponible:** El valor aduanero de los vehículos destinados al transporte de pasajeros o de carga, fijado por el Servicio Nacional de Aduanas.

En el caso de la importación de piezas y partes para armaduría o ensamblaje o de vehículos semiterminados, la base imponible será el valor aduanero del vehículo totalmente terminado, sin deducción alguna por el valor de piezas y partes de integración nacional.

En el caso de la importación de carrocerías, se aplicará el tributo sobre el valor aduanero del último modelo nuevo del vehículo totalmente terminado, rebajado en un 60%.

**Tasa General:** A contar del 1° de Enero de 1989, es el porcentaje que resulte de multiplicar la cilindrada del motor, expresada en centímetros cúbicos, por el factor 0.03, restando 45 al resultando de esta multiplicación.

$$(c.c. \times 0.03) - 45 = \% \text{ a aplicar}$$

**Tasa Especial:** En las importaciones de camionetas de 500 Kilos y hasta 2.000 kilos de capacidad de carga útil vehículos tipo jeep y furgones, según definición de la comisión Automotriz; de conjuntos de partes o piezas necesarias para su armaduría e ensamblaje en el país, y de los vehículos anteriores semiterminados, a que se refiere el inciso tercero de artículo en comento, será la fórmula determinada para la Tasa General, pero rebajada en un 75%. En todo caso el porcentaje que se aplique no podrá ser superior a un 15%.

**Impuesto Máximo a Pagar:** El impuesto a pagar no podrá exceder de US\$7503,55 (reactualizada por Decreto N° 439 de 1998, en un -3,0%. Vigencia a contar del 1 de enero de 1999) de los Estados Unidos de América, cantidad que se reajusta el 1° de Enero de cada año por la variación experimentada por dicha moneda entre el 1° de Noviembre y el 30 de Octubre del año anterior por el Índice Oficial de Precios al por Mayor de los Estados Unidos de América.

Vehículos no afectados por el Impuesto Adicional. Este impuesto Adicional no se aplicará tratándose de:

- Importación de vehículos motorizados destinados al transporte de pasajeros, con capacidad de más de 15 asientos, incluido el del conductor.
- Importación de camiones, camionetas y furgones de más de 2.000 Kilos de capacidad de carga útil.

- Asimismo no se aplicará este tributo en la importación de conjuntos de piezas o partes de vehículos semiterminados necesarias para la armadura o ensamblaje de los vehículos mencionados en los párrafos 1 y 2 precedentes.
- Vehículos especiales tales como tractores, carretillas automóviles, vehículos casa-rodante autopulsados, vehículos para transporte fuera de carretera, coches celulares, coches ambulancias, coches mortuorios, coches blindados, para el transporte y en general vehículos especiales clasificados en la partida 87.03 del Arancel Aduanero.
- Vehículos exentos del Impuesto al Valor Agregado que se internen al país en los casos previstos en las letras B) y C) del Artículo 12°.

**Situación de Vehículos Antiguos:** Los vehículos importados que correspondan a años anteriores, sean nuevos o usados, pagarán este impuesto considerado como base imponible el valor aduanero correspondiente al último modelo nuevo o su similar, rebajado en un 10%, por cada año de antigüedad, no pudiendo exceder esta rebaja del 50% de dicho valor.

**Plazo y Forma de Pago del Impuesto:** Este tributo adicional se pagará dentro de 60 días siguientes al de la importación, y será girado por el Servicio Nacional de Aduanas expresado en dólares de los Estados Unidos de América.

Para retirar de la potestad aduanera las especies gravadas con este impuesto, el importador deberá suscribir un pagaré por el monto total del tributo. El Servicio de Tesorería cancela el giro comprobante de pago al momento de la suscripción del referido pagaré.

---

Principio del formulario

---

Final del formulario

---

**IMPUESTO ADICIONAL A LA IMPORTACION DE VEHICULOS AUTOMOVILES, DE CONJUNTOS DE PIEZAS NECESARIAS PARA SU ARMADURIA, ETC 85%:** sobre el valor aduanero que exceda los US\$16361.97 (por Decreto N° 361, de fecha 6 de diciembre de 2000, se reactualiza en un 5.8% la cantidad expresada en dólares de los Estados Unidos de América, quedando en consecuencia, la cantidad de US\$ 15465 en US\$ 16361,97. Vigencia a contar del 1° de enero del año 2001).

El impuesto establecido en el Art. 46° del D.L. N° 825, de 1974, se aplica sin perjuicio del impuesto al Valor Agregado, incluido en la letra a) del artículo 8°, y del Impuesto Adicional del Art. 43° bis, comentado precedentemente.

El artículo 46°, en análisis, fue incorporado al Texto del D.L. N° 825, por la letra b) del Art.18° de la Ley 18.483, publicada en el D.O. del 28.12.85, con vigencia desde el 1° de Enero de 1986, que grava con un impuesto adicional a la importación de vehículos automóviles, de conjuntos de piezas o partes para su armadura y de automóviles semiterminados, cuyo destino normal sea el transporte de pasajeros o de carga útil hasta 2.000 Kilos. Las normas de este artículo han sido comentadas por el Servicio de Impuestos Internos, entre otras, en Circulares N°: 9 y 63, de 1986; 13, de 1988, y 6 de 1989. (Ver Circular 14 del 14.2.2000)

La Circular N° 13 del 3 de Marzo del 2001, deroga los Arts. 46 y 46 bis del D.L N° 825 a partir del 1° de enero de 2007: establece, para el período comprendido entre el 1° de Enero de 2004 y el 31 de Diciembre de 2006, una desgravación progresiva de las operaciones afectadas con estos tributos, por la vía de aumentar el monto exento del tributo en US \$ 2.500 y el impuesto se aplicará con las tasas que se indica, en reemplazo de la establecida en el artículo 46.

- i. A contar del 1 de enero de 2004, se aplicará una tasa de 63,75 por ciento sobre el valor aduanero determinado para ese año.
- ii. A contar del 1 de enero de 2005, se aplicará una tasa de 42,50 por ciento sobre el valor aduanero determinado para ese año.
- iii. A contar del 1 de enero de 2006, se aplicará una tasa de 21,25 por ciento sobre el valor aduanero determinado para ese año.

**Hecho Gravado:** La importación habitual o no habitual de:

- Vehículos automóviles.
- Conjunto de partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje en el país.
- Automóviles semiterminados, cuyo destino normal sea el transporte de pasajeros o de carga, con capacidad de carga útil de hasta 2.000 Kilos, y
- Carrocerías de vehículos automóviles destinados al transporte de pasajeros, con capacidad de hasta 15 asientos, incluido el conductor, o de carga con una capacidad de hasta 2.000 Kilos de carga útil.

**Sujeto del Impuesto:** El importador habitual o no habitual, o sea, las personas naturales o jurídicas, las comunidades y las sociedades de hecho.

**Base Imponible:** La Base Imponible está conformada sobre la parte del valor aduanero que exceda de US\$ 16361,97.- De conformidad con el Art. 46° Bis, la cantidad de US\$ 16361,97.- se reactualiza el 1° de Enero de cada año, de acuerdo a la variación del Índice Oficial de Precios al por Mayor de los Estados Unidos de América, entre el 1° de Noviembre del año que antecede al de la dictación del Decreto Supremo y el 30 de Octubre del año anterior al de su vigencia.

En la importación de conjuntos de piezas o partes o de vehículos semiterminados se considera el valor aduanero del vehículo terminado, incluyendo también la integración de piezas nacionales.

**Tasa:** La alícuota que se aplica sobre el valor aduanero que exceda la cantidad de US\$ 16361,97.- es de un 85%. (ver escala señalada arriba)

**Situación de Vehículos Antiguos:** Los vehículos importados que correspondan a años anteriores, sean nuevos o usados, pagarán este impuesto considerando como base imponible el valor aduanero correspondiente al último modelo nuevo o su similar, rebajado en el 10% por cada año de antigüedad, no pudiendo exceder esta rebaja del 50% de dicho valor.

**Vehículos no Gravados con el Impuesto Adicional:** El impuesto Adicional del Art. 46° en comento, no se aplicará tratándose de:

- Importación de vehículos destinados al transporte de pasajeros, con capacidad de más de 15 asientos, incluido el del conductor.
- Importación de camiones y camionetas de más de 2.000 Kilos de capacidad de carga.
- Importación del conjunto de partes o piezas o de vehículos semiterminados necesarios para armar o ensamblar en el país dichos vehículos.
- Vehículos que se internen al país en los casos previstos en las letras B) y C) del Art. 12°.
- Vehículos que se importen desde las Zonas Francas Primarias a sus respectivas Zonas Francas de Extensión.
- Tractores, carretillas automóviles, vehículos casa-rodante autopropulsados, vehículos para transporte fuera de carretera, coches celulares, coches ambulancias, coches mortuorios coches blindados para el transporte y, en general, vehículos especiales clasificados en la partida 87.03 del Arancel Aduanero.

**Plazo y forma de pago del Impuesto:** Este tributo adicional se pagará dentro de los 60 días siguientes al de la importación de las especies, y será girado por el Servicio de Aduanas expresado en dólares de los Estados Unidos de América.

Para retirar de la potestad aduanera las especies gravadas con este impuesto, el importador deberá suscribir un pagaré por el monto total del impuesto a la orden del Tesorero General de la República, el que será devuelto al momento del pago del tributo. El Servicio de Tesorería cancela el giro comprobante de pago al momento de suscripción del referido pagaré.

**NO ES BASE DEL IVA EL IMPUESTO ADICIONAL DEL ART. 43° BIS Y 46° DEL D.L. N° 825**

Finalmente en relación con estos dos tributos, el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 830, de fecha 27.02.87, sobre el particular ha señalado que en la importación de vehículos automóviles, los impuestos adicionales establecidos en los Arts. 43° Bis y 46° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no constituyen base imponible para los efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, que afecta a todas las importaciones.

Lo dicho atendido lo dispuesto en el último inciso del Art. 15° del mismo texto legal, modificado por el Art. 3° N° 1, de la Ley N° 18.582, publicado en el D.O. de 12.12.86, en el sentido que los impuestos adicionales a que se alude no forman parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado.

La misma disposición establece que se presume que todo vehículo motorizado que se encuentre en poder de un usuario tiene la calidad de usado.

Para el Reglamento, el vehículo motorizado deja de tener calidad de nuevo, cuando es transferido al usuario aunque éste no se sirva de él ni haya obtenido patente municipal.

Se debe entender que están comprendidas en el concepto de venta, la permuta, dación en pago y en general, todas las convenciones a título oneroso independientemente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir el dominio o una cuota de dominio de dichos vehículos, como asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la Ley equipare a venta.

**Devengo del Impuesto:** El impuesto especial a la venta de vehículos motorizados usados, se devenga al celebrarse la venta u otra convención gravada cualquiera que sea la fecha de pago del precio o de la entrega del vehículo.

**Base Imponible:** La base imponible del impuesto está constituida por el precio de venta pactado por las partes o el valor de tasación fijado por el Servicio, si el convenido por las partes fuere notoriamente inferior al corriente en plaza.

No forma parte de la base imponible, el impuesto especial en comento.

Conforme lo dispuesto el Art. 65° del Reglamento, el Servicio confecciona dentro de la primera quincena del mes de enero de cada año, una tabla de valores de tasación que contiene una lista de las distintas marcas y modelos de vehículos motorizados clasificados de acuerdo con el año de su fabricación y con indicación del precio corriente en plaza de cada vehículo, vigente a esa fecha.

**Declaración y pago del Impuesto:** De acuerdo a lo prescrito en el Art. 1° del D.S. N° 734, del Ministerio de Hacienda, publicado en el D.O. del 8 de octubre de 1979, el impuesto especial a las ventas de automóviles y otros vehículos usados, debe ser declarado y pagado por los contribuyentes directamente en cualquier Banco o Institución Financiera autorizada.

El Servicio, en Circular N° 100, de 1974, establece que el formulario "giro y comprobante de pago de un impuesto a las transferencias de vehículos motorizados usados" será utilizado por todos los Notarios del país, debiéndose confeccionar a máquina y los antecedentes solicitados deberán ser verificados por los Notarios, quienes los entregarán a los contribuyentes debidamente firmado y timbrado para ser pagado en cualquier Banco o Institución Financiera autorizada.

Dicho pago deberá hacerse dentro de los primeros 12 días del mes siguiente a aquel en que se hubiere devengado el impuesto.

El Art. N° 41 de la Ley, establecía el Hecho Grabado, Sujeto del Impuesto, tasa de Impuesto fue derogado por la Ley N° 19506 en su artículo 2°, N° 4, que entró en vigencia a contar del 1° de enero de 1999 y traspassa el impuesto fiscal de 0.5% a beneficio de las Municipalidades.

Principio del formulario

0

### **Final del formulario**

### **ADMINISTRACION DEL IMPUESTO**

En este capítulo se estudiarán las normas relativas a obligaciones que informe la Ley a los contribuyentes con el objeto de cautelar debidamente los intereses fiscales.

El incumplimiento de alguna de las objeciones establecidas, da lugar a la imposición de sanciones, consistentes en multas aplicadas administrativamente por el Servicio e incluso la infracción de alguna de estas obligaciones puede dar lugar a la aplicación de sanciones de tipo corporal.

Ejemplo: Reiteración en el no otorgamiento de facturas o boletas, art.97° N°10, inc. , pena con presidio o relegación menores en su grado máximo, esto es de 3 años y 1 día a 5 años.

### **Situaciones a considerar en su administración**

Registro de Contribuyentes (Art.51° Ley y 67 Reglamento)

Todos los contribuyentes que inician actividades susceptibles de originar impuestos de esta Ley, deberán inscribirse en el Rol Único Tributario, antes de dar comienzo a dichas actividades.

#### Normas sobre emisión de documentos (Art. 52)

La ley establece que todos los contribuyentes afectos al IVA y demás tributos están obligados a documentar sus obligaciones, incluso las que versen sobre bienes o servicios exentos mediante la emisión de facturas o boletas, según el caso, por las operaciones que efectúen.

#### Normas sobre emisión de facturas (Art. 53 letra a) y 68 reglamento)

Están obligados a emitir facturas:

- a) Los vendedores o importadores, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores o prestadores de servicios y en todo caso, tratándose de ventas o promesas de ventas de inmuebles, contratos de instalación o confección de especialidades y contratos generales de construcción.
- b) Los Prestadores de Servicios, cuando el beneficiario de la prestación sea un "vendedor", un importador u otro prestador de servicios.

#### Momento en que deben emitirse

De acuerdo al artículo 55, se debe distinguir entre facturas de ventas y de prestaciones de servicios y relacionadas con la actividad de la construcción.

- a) Facturas de ventas: Deben emitirse en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies.
- b) Facturas de servicios: deben emitirse en el período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma a disposición del prestador de Servicios.
- c) Tratándose de ventas o promesa de venta de inmuebles, de contratos de instalación, confecciones de especialidades y de contratos generales de construcción, la factura deberá emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de este, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe.
- d) En el caso de venta de inmuebles, la factura definitiva por el total o el saldo por pagar, deberá emitirse en la fecha de entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura, si esta es anterior.

#### Emisión de guías de despacho (Art. 55)

En caso que las facturas no se emitan al momento de efectuarse la entrega real o simbólica de las especies, los vendedores deberán emitir "guías de Despacho" numeradas y timbradas por el Servicio de Impuestos Internos.

Además, deben emitirse guías de despacho por el traslado de mercaderías, aunque no constituyan ventas.

La factura que corresponda emitir por las transacciones amparadas por guías de despacho, se deben emitir hasta el quinto día del mes siguiente al de finalización del período en que se hubieren realizado las operaciones.

#### Emisión de facturas de compras y boletas de Servicios

La resolución del Servicio N°551 de 1975 impone a las empresas obligadas a llevar contabilidad, la obligación de emitir facturas de compras por las operaciones que efectúen con particulares o contribuyentes de difícil fiscalización, para justificar sus egresos o para recargar y retener el impuesto según proceda. Similar obligación se impone a los contribuyentes comerciante, industriales y cooperativas, beneficiarios de prestaciones de servicios con características similares a la de un "oficio", prestada por personas naturales de escasos conocimientos, por las cuales deberán emitir boletas de servicios y retener, declarar y pagar el impuesto de 2° Categoría de la Ley de la Renta ya que estas prestaciones no están afectas a IVA.

#### Emisión de boletas (Art. 53)

Están obligados a emitir boletas:

- a) Los vendedores o importadores, cuando se trate de transferencias realizadas directamente al consumidor.
- b) Los prestadores de servicios en los casos de prestaciones a personas que no tengan la calidad de vendedores, importadores o prestadores de servicios.

#### Momento en que deben emitirse las boletas (Art. 55)

- a) En el caso de las ventas en el momento de la entrega real o simbólicas de las especies
- b) En el caso de prestaciones de servicios, en el momento mismo en que la remuneración se perciba o se ponga en cualquier forma a disposición del prestador de servicios.

#### Emisión de notas de créditos y notas de débitos (Art. 57)

Están obligados a emitir notas de créditos y notas de débitos los vendedores y prestadores de servicios, en los siguientes casos:

- a) Por descuentos y bonificaciones que otorguen con posterioridad a la facturación de las ventas y/o servicios a sus compradores o beneficiarios de servicios.

- b) Por las sumas que deben restituir a los compradores en razón de devoluciones de bienes dentro del plazo de 3 meses que contempla el artículo 70.
- c) Por las sumas devueltas a los compradores por depósitos constituidos por éstos para garantizar la restitución de los envases cuando el valor de ellos hayan sido incluidos en el precio de la venta afecta a impuesto.

La misma disposición citada obliga a vendedores y prestadores de servicios afectos al IVA y a los gravámenes adicionales a emitir notas de débitos por aumentos del impuesto primitivamente facturado.

Requisitos que deben cumplir los documentos (Art. 54 y 69 Reglamento)

### **1. Facturas**

- a) Emitirse en triplicado y el original y la segunda copia (triplicado control tributario) se entrega al cliente, debiendo conservarse la primera copia en poder del vendedor. Se entrega normativa de tercera copia con mérito ejecutivo:

### **APRUEBA REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO NOVENO DE LA LEY N° 19.983, RESPECTO DE LA CESIÓN DE LOS CRÉDITOS CONTENIDOS EN UNA FACTURA ELECTRÓNICA.**

Núm. 93.- Santiago, 1 de febrero de 2005.- Vistos: El artículo 9° de la Ley 19.983, de 2004, y lo establecido en el artículo 32 N° 8 de la Constitución Política de la República, dicto el siguiente,

Decreto:

Apruébase el siguiente Reglamento para la aplicación del artículo noveno de la ley N° 19.983, respecto de la cesión de los créditos contenidos en una factura electrónica. Apruébase el siguiente Reglamento para la aplicación del artículo noveno de la ley N° 19.983, respecto de la cesión de los créditos contenidos en una factura electrónica.

**Artículo 1°.-** Para los efectos de este Reglamento se entenderá por:

- a) “ley”: la Ley N° 19.983, publicada en el Diario Oficial el 15 de diciembre del 2004.

- b) “factura electrónica”: facturas de venta, facturas de compra, facturas exentas y liquidaciones factura, generadas como un documento electrónico emitido y firmado por un contribuyente autorizado por el Servicio de Impuestos Internos.
- c) “Registro”: Registro Público Electrónico de Transferencia de Créditos, administrado por el Servicio de Impuestos Internos, o por terceros, en sistemas informáticos, en que se anota la cesión del crédito contenido en una factura electrónica con el objeto de poner dicha cesión en conocimiento del deudor del crédito.
- d) “Archivo Electrónico de Cesión”: Archivo, cuyo formato será definido por el Servicio de Impuestos Internos, firmado electrónicamente por el cedente del crédito contenido en una factura electrónica, o su representante legal o mandatario con poder suficiente, a través de cuya entrega al cesionario se cede el crédito contenido en dicho documento.
- e) “Notificación por Registro”: Notificación efectuada de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 9° de la ley, a través de la anotación en el Registro de la cesión de un crédito contenido en una factura electrónica, con el fin de poner tal hecho en conocimiento del deudor del crédito.

**Artículo 2°.-** Tratándose de facturas electrónicas, el recibo de la recepción de las mercaderías o servicios podrá constar en un acuse de recibo electrónico emitido por un receptor electrónico autorizado por el Servicio de Impuestos Internos de acuerdo con el formato definido por éste, o por escrito en una o más guías de despacho no electrónicas o representaciones impresas de guías de despacho electrónicas o de facturas electrónicas.

**Artículo 3°.-** La cesión del crédito contenido en una factura electrónica se perfeccionará entre cedente y cesionario por la entrega, a este último, del Archivo Electrónico de Cesión y por la puesta a disposición del cesionario del recibo de la recepción de las mercaderías o servicios, en las modalidades a que se refiere el artículo 2°.

**Artículo 4°.-** Para que la cesión a que se refiere el artículo 3° sea oponible al deudor, podrá serle puesta en su conocimiento a través de la Notificación por Registro.

La anotación correspondiente será solicitada electrónicamente por el cedente, entregando al Administrador del Registro información de la cesión contenida en el Archivo Electrónico de Cesión.

**Artículo 5°.-** En caso de anotación errónea en el Registro de la cesión del crédito contenido en una factura electrónica o de la mención como cesionario de una persona distinta de la que corresponda, el cedente deberá solicitar que se deje sin efecto la anotación, o bien solicitar la corrección administrativa de la misma, acreditando ante el Administrador del Registro el error en que se ha incurrido.

**Artículo 6°.-** Sin perjuicio de lo señalado en el Artículo 3°, la cesión del crédito contenido en una factura electrónica, podrá también perfeccionarse por la entrega de una representación impresa de la misma, en cuyo anverso el cedente, bajo su firma, expresará el nombre completo, el rol único tributario y el domicilio del cesionario. El cedente deberá acompañar, además, una representación impresa del recibo electrónico de la recepción de las mercaderías o servicios, si dicha recepción se hizo en esta modalidad. Si el recibo no fuere electrónico, deberá poner a disposición del cesionario el documento en donde éste se hubiere otorgado.

Cedido el crédito contenido en una factura electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el inciso precedente, las eventuales futuras cesiones sólo podrán efectuarse de conformidad a dicho procedimiento, usando la misma representación impresa firmada en el anverso por el cedente.

Las cesiones a que se refiere este artículo deberán notificarse al deudor en la forma señalada en el inciso segundo del artículo 7° de la ley, en cuyo caso, el cesionario deberá poner a disposición, del ministro de fe encargado de la diligencia, la información contenida en el Archivo Electrónico de Cesión, de una representación impresa de la factura electrónica cedida y del recibo electrónico de las mercaderías o del servicio prestado, si la recepción se hizo con este tipo de recibo. Si el recibo no fuere electrónico, deberá poner a disposición del ministro de fe una copia del documento en donde éste se hubiere otorgado.

Notificada la cesión del crédito contenido en una factura electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el inciso precedente, las notificaciones de las cesiones posteriores sólo podrán efectuarse de conformidad a dicho procedimiento.

**Artículo 7°.-** La cesión en cobro del crédito contenido en una factura electrónica se perfeccionará por la entrega de una representación impresa de la factura que hace el cedente al mandatario a quien encomienda la cobranza, en la forma señalada en el inciso primero del artículo 6°.

Cedido un crédito en cobro, no podrá ser cedido traslaticiamente si no se revoca previamente la cesión en cobro.

El cedente de una cesión en cobro también deberá solicitar la anotación de esta operación en el Registro.

**Artículo 8°.-** El administrador del Registro certificará, a petición de los cedentes, cesionarios o deudor del crédito contenido en una factura electrónica la circunstancia de haberse efectuado la Notificación por Registro de la cesión del crédito contenido en una factura electrónica, su fecha y la identidad de las partes individualizadas en la anotación respectiva.

**Artículo 9°.-** El Servicio de Impuestos Internos podrá cobrar el valor de costo de los certificados que emita de conformidad con lo que dispone el Artículo Único del Decreto Ley 2.136, de 1978, sustituido por el artículo 83 de la Ley 18.768, de 1988.

**Artículo 10.-** El Servicio de Impuestos Internos podrá encargar a terceros la administración del Registro mediante la celebración de un contrato en el cual deberá asegurar el cumplimiento de los objetivos de la Ley y el debido resguardo del patrimonio fiscal.

- b) Numeradas en forma correlativa e impresa y con aposición del sello oficial del Servicio de Impuestos Internos en cada documento.
- c) c) Indicar en forma impresa el nombre completo del contribuyente emisor o su razón social, número de Rol Único Tributario (RUT), dirección del establecimiento, comuna o nombre del lugar, región corresponda, giro del negocio.
- d) Señalar fecha de emisión.
- e) Los mismos datos de identificación del comprador, señalados en la letra c).
- f) Detalle de la mercadería transferida o naturaleza del servicio, precio unitario y monto de la operación. El precio unitario y el detalle de las mercaderías, podrán omitirse cuando se hayan emitido guías de despacho.
- g) Indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuestos, cuando proceda.
- h) Número y fecha de la guía de despacho, cuando proceda.
- i) Indicar condiciones de ventas: al contado, al crédito, mercaderías puestas en bodega del vendedor o comprador.

## **2. Boletas**

- a) Emitirse en duplicado y la copia o primera copia se entregará el cliente, debiendo conservarse el original adherido al talón y en poder del vendedor para la revisión posterior del Servicio de Impuestos Internos.
- b) Numeradas en forma correlativa e impresas y timbradas por el Servicio de Impuestos Internos.
- c) Indicar en forma impresa el nombre completo del contribuyente o su razón social, número del Rol Único Tributario (RUT), dirección del establecimiento, comuna o nombre del lugar región corresponda, giro del negocio.
- d) Señalar la fecha de emisión.
- e) Los vendedores que por el giro del negocio transfieren especies afectas y exentas de IVA o presten servicios, deberán indicar separadamente los montos de las operaciones en las boletas que emitan.
- f) Indicar el monto de la operación.

Libros y Registros (Art.59° al 83°)

Registros Especiales

- a) Libro de compra venta, en el cual se registrarán día a día todas las operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados, incluyendo separadamente aquellos que recaigan sobre bienes y servicios exentos.

Este libro deberá mantenerlo permanentemente en el negocio o establecimiento, el incumplimiento de esta obligación se sanciona con el artículo 97/6 y 97/7 del Código Tributario.

- b) Libros especiales para control del impuesto adicional a las bebidas alcohólicas (art. 92 reglamento)

Productor		: Libro existencias
Elaborador		: Libro existencias
Envasador	: Libro existencias	
Licoristas		: Libro existencias y fabricación
Fabricante	: Libro existencias y fabricación	
Comerciante Mayorista	: Libro existencias	
Importador	: Libro existencias y control de importaciones	
c)	Libro control de documentos (Res. 2107 de 1983)	

Para los efectos de control de todos los documentos con numeración correlativa única nacional, los contribuyentes deberán llevar, en la Casa Matriz, un libro auxiliar control de documentos, debidamente registrado, autorizado y timbrado por el Servicio de Impuestos Internos.

## GLOSARIO

Sin perjuicio de las explicaciones que se vierten más adelante al tratar los temas en los cuales tienen aplicación cada uno de los vocablos y conceptos técnicos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado, se ha estimado conveniente ofrecer en este apunte una breve reseña de éstos, ordenándolos alfabéticamente a fin de facilitar su ubicación y consulta.

### 1.- Adjudicar

Consiste en atribuir a una persona el dominio exclusivo de ciertos bienes de que era dueña en común con otras personas o lo que es lo mismo, singularizar en un bien determinado el dominio que un comunero tiene proindiviso sobre todos los bienes de una comunidad.

### 2.- Base Imponible

Para efectos del IVA. la "base imponible" es la suma sobre la cual se debe aplicar la tasa respecto de cada operación gravada y está constituida, en general, por el precio de venta de los bienes corporales muebles transferidos o el valor de los servicios prestados. (Art. 26 del reglamento del IVA.)

### 3.- Bienes

Los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos, como una casa, un libro, etc.

Incorporeales los que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas (Art. 565 del Código Civil).

### **3.1 Bienes corporales**

Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles.

#### **3.1. a. Bienes corporales muebles**

Son los que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellos así mismos como los animales (que por eso se llaman semovientes), o que se mueven ayudados por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. (Mesa, silla, etc.)

Se exceptúan los que siendo muebles por naturaleza, se reputan inmuebles por su destino (inmuebles por destinación) (Art. 567 Código Civil).

#### **3.1. b. Bienes corporales inmuebles**

Bienes inmuebles o finca o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y las minas (inmuebles por naturaleza) y las que se adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles (inmuebles por adherencia). (Art. 568 del Código Civil).

Se reputan inmuebles, aunque por naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, aún cuando puedan separarse sin detrimento. (Inmuebles por destinación). Tales como: Losas de pavimento; tubos de cañerías; utensilios de labranza o minería; animales destinados al cultivo o beneficio de una finca, puestos en ella por el dueño de la finca, etc. (Art. 570 del Código Civil)

### **3.2. Bienes incorporeales**

Las cosas incorporeales son derechos reales o personales.

#### **3.2.a Derecho Real**

Es el que se tiene sobre una cosa sin relación a determinada persona. Son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca. De estos derechos nacen las acciones reales. (Art. 577 del Código Civil).

#### **3.2.b. Derechos personales o crédito**

Son las que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas. Ejemplos: el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado; o el hijo contra el padre por alimentos. De estos derechos nacen las acciones personales (Art. 578 del Código Civil).

### **3.4. Bienes raíces**

Bienes raíces o inmuebles o fincas son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y las minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles (Art. 568 del Código Civil).

#### **4.-Comodato**

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie, mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo a restituir la misma especie después de terminado el uso. Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa. (Art. N° 2.174 del Código Civil).

#### **5.-Compensación**

Es uno de los modos de extinguir obligaciones y se presenta cuando dos personas son deudoras una de otra, operando entre ellas una compensación que extingue ambas deudas hasta la concurrencia de sus valores, siempre que reúnan los requisitos señalados en el artículo 1.656 del Código Civil.

#### **6.-Compraventa**

Es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquello se dice vender, y ésta, a comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio. (Art. 1.793 del Código Civil).

Como regla general la venta se reputa perfecta desde que las partes han convenido en la cosa y en el precio. (Art. 1.801 del Código Civil).

#### **7.-Confusión**

Es uno de los modos de extinguir obligaciones y se produce cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, verificándose de derecho una confusión que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago. (Art. 1.665 del Código Civil).

#### **8.-Contrato de construcción por administración**

Bajo esta modalidad de contrato el constructor o la empresa constructora ejecuta una obra directamente o valiéndose de subcontratistas, pero actuando por cuenta del propietario que encargó la obra, quien reembolsa periódicamente los gastos efectuados por su cuenta, más un honorario estipulado de antemano.

En otras palabras, la empresa constructora recibe el encargo de un tercero de ejecutar una obra, recibiendo los materiales de su cliente o adquiriéndolos por cuenta de éste y pactándose una remuneración por el trabajo respectivo. Es decir, constituye un típico contrato de arrendamiento de servicios de aquellos a que se refiere el inciso tercero del artículo 1.996 del Código Civil.

#### **9.-Contrato general de construcción**

Son todos aquellos que, sin cumplir con las características específicas de un contrato de instalación o confección de especialidades, constituyen una confección de obra inmaterial inmueble nueva que incluye,

a lo menos, dos especialidades, y que habitualmente forma parte de una obra civil. (oficio 4.489 de 10.08.76 de S.I.I.).

#### **10.-Contrato de instalación o confección de especialidades**

Para los fines del IVA., se entiende por contrato de instalación o confección de especialidades aquel que tiene por objeto la incorporación o confección de elementos que adhieren permanentemente a un bien inmueble y que son necesarios para que éste cumpla cabalmente con la finalidad específica para la cual se construye. (Art. 12 Reglamento del IVA.).

#### **11.- Contrato oneroso**

Un contrato es oneroso cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro.

Por el contrario, el contrato es gratuito o de beneficencia cuando sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen. (Art. 1.440 del C.C.).

#### **12.-Contribuyentes**

Para el IVA., contribuyente es la persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que realicen ventas que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en el D.L. N° 825, de 1974, salvo los casos en que dicho decreto o las normas generales que imparta el S.I.I., a su juicio exclusivo, determinen que el tributo afecta al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión del impuesto. (Art. 2° del Reglamento del IVA.).

#### **13.-Crédito fiscal**

El crédito fiscal está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al IVA. les haya sido recargados en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducir de su Débito Fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la ley. (Art. 39 del Reglamento IVA.).

#### **14.-Dación en pago**

Es una convención mediante la cual las personas acuerdan extinguir una obligación dando una cosa distinta de la que debe. Se perfecciona por la entrega voluntaria que el deudor hace al acreedor, con el consentimiento de éste y a modo de pago, de una prestación u objeto distinto del que se debe según la obligación primitiva.

#### **15.-Débito Fiscal**

El Débito Fiscal mensual está constituido por la suma del IVA recargado en las ventas y servicios efectuados en el período mensual respectivo por un contribuyente del IVA. (Art. 35 del Reglamento del IVA.).

#### **16.-Derechos personales o créditos**

Son las que pueden reclamarse de ciertas personas que por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas. Por ejemplo: el que tiene el prestamista contra su deudor por el dinero prestado; el hijo contra su padre por alimentos. De estos derechos nacen las acciones personales. (Art. 578 del Código Civil).

### **17.-Derechos reales**

Es el que se tiene sobre una cosa sin relación a determinada persona. Son derechos reales: el dominio; el de herencia; los de usufructo, uso o habitación; los de servidumbres activas; el de prenda y el de hipoteca. De estos derechos nacen las acciones reales. (Art. 577 del Código Civil).

### **18.-Devengar**

Adquirir derecho o alguna percepción o retribución por algún motivo justo. El IVA., se devenga, como regla general, en la fecha de emisión de la factura o boleta.

En las ventas, si la entrega es anterior a la emisión del documento, el IVA se devenga en la fecha de la entrega real o simbólica de las especies.

En los servicios, si la percepción del ingreso es anterior a la emisión del documento, el IVA. se devenga en la fecha en que la remuneración se percibe o se pone en cualquier forma o disposición del prestador del servicio. (Art. 15 del Reglamento del IVA.).

### **19.-Dominio**

Es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente; no siendo contra la ley o contra derecho ajeno. El dominio se llama también propiedad. (Art. 582 del Código Civil).

### **20.-Enajenación**

Pasar a otro el dominio de una cosa.

### **21.-Exportación**

Envío legal de mercaderías nacionales o nacionalizadas para uso o consumo en el exterior.

### **22.-Factura**

Documento que están obligados a emitir los contribuyentes del IVA., incluso respecto de sus ventas o servicios exentos en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios, y en el cual, entre otros requisitos exigidos por el art. 69 del Reglamento del IVA. debe indicarse separadamente la cantidad recargada por concepto a este impuesto.

### **23.-Habitualidad**

Que se hace, padece o posee con continuación o por hábito.

Para el IVA., corresponde al SII., calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad, considerando la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas. (Art. 4 del Reglamento del IVA.).

### **24.-Importación**

Es la introducción legal al país de mercaderías extranjeras para su uso o consumo.

**25.-Industria**

Para los efectos del IVA, industria es el conjunto de actividades desarrolladas en fábricas, plantas o talleres destinados a la elaboración, reparación, conservación, transformación, armaduría, confección, envasamiento de substancias, productos o artículos en estado natural o ya elaborados o para la prestación de servicios, tales como la molienda, tintorerías, acabado o terminado de artículos. (Art. 6 del Reglamento del IVA.).

**26.-Inmueble**

Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y las minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles (Art. 568 del Código Civil).

**27.-Inmuebles por adherencia**

Los que adhieren permanentemente al suelo, como los edificios y los árboles (Art. 568 del Código Civil).

**28.-Inmuebles por Destinación**

Los que están permanentemente destinados al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, aunque puedan separarse sin detrimento.

Ejemplos: losas de pavimento; tubo de cañerías; utensilios de labranza; animales habitualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca; prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles, y maquinarias que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo, etc. (Art. 570 del Código Civil).

**29.-Inmuebles por naturaleza**

Los que por su naturaleza no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y las minas. (Art. 568 del Código Civil).

**30.-Mandato**

Es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que confiere el encargo se llama comitente o mandante y la que los acepta apoderado, procurador y, en general, mandatario. (Art. 2.166 del Código Civil).

**31.-Mandato Comercial**

Es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante retribución y a dar cuenta de su desempeño. (Art. 233 del Código de Comercio).

**32.-Muebles**

Son las cosas que pueden transportarse de un lugar a otro, moviéndose a sí mismas, como los animales (que por eso se llaman semovientes), o moviéndose por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. (Art. 567 del Código Civil).

### **33.-Muebles por anticipación**

Los productos de los inmuebles y las cosas accesorias a ellos, como las yerbas de un campo, la madera y fruto de los árboles, los animales de un vivar, se reputan muebles (por anticipación), aún antes de su separación, para el efecto de constituir un derecho sobre dichos productos o cosas a otra persona distinta que el dueño.

Lo mismo se aplica a la tierra o arena de un suelo, a los metales de una mina y a las piedras de una cantera. (Art. 571 del Código Civil).

### **34.-Muestras**

Parte pequeña de una mercadería que sirve para darse cuenta de ella.

### **35.-Mutuo o préstamo de consumo**

Es un contrato en que una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de cosas fungibles con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidad. No se perfecciona sino por la tradición, y la tradición transfiere el dominio. (Art. 2.196 y 2.197 del Código Civil).

### **36.-Nacionalización**

El instante en que se produce el pago de los derechos de internación que habilitan al importador para ingresar libremente al país los bienes respectivos.

### **37.-Notas de Crédito**

Documentos que deben emitir los contribuyentes del IVA por los descuentos o bonificaciones otorgados con posterioridad a la facturación a sus compradores o beneficiarios de servicios, como así mismo, por bienes devueltos y servicios resciliados dentro del plazo de 3 meses contado entre la entrega y la devolución o rescilación.

También se utilizan para documentar la devolución del valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución, cuando éstos han formado parte de la base imponible afecta a IVA. (Art. 57 del D.L. 825)

### **38.-Notas del Débito**

Documentos que deben emitir los contribuyentes del IVA. por aumentos del impuesto facturado. (Art. 57 del D.L. 825).

### **39.-Novación**

Es un modo de extinguir obligaciones en virtud de la cual una nueva obligación sustituye a otra anterior, la cual queda por tanto extinguida. (Art. 1.628 del Código Civil).

### **40.-Percibir**

Recibir una cosa y hacerse cargo de ella. Ingreso material al patrimonio de una persona. Debe, así mismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de

extinguir distinto al pago, tal como: la novación, la remisión, la compensación, la confusión, la pérdida de la cosa que se debe.

#### **41.-Pérdida de la cosa que se debe**

Modo de extinguir obligaciones que ocurre cuando el cuerpo cierto que se debe perece, o porque se destruye, o porque deja de estar en el comercio, o porque desaparece y se ignora si existe. (Art. 1.670 del Código Civil).

#### **42.-Período tributario**

Un mes calendario, salvo que la ley o el SII. señale otro diferente. (Art. 2 D.L. 825).

#### **43.-Permuta**

La permutación o cambio es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro. (Art. 1.897 del Código Civil).

#### **44.-Persona Jurídica**

Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Son de dos clases: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. (Art. 545 del Código Civil).

Las sociedades forman una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados. Por sociedad o compañía se entiende un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan. (Art. 2.053 del Código Civil).

#### **45.-Persona natural**

Son todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición. (Art. 55 del Código Civil).

#### **46.-Personas**

Las personas naturales o jurídicas y los representantes.

#### **47.-Precio**

Es el dinero que el comprador da por la cosa vendida. (Art. 1.793 del Código Civil).

#### **48.-Prescripción**

Es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción. (Art. 2.492 del Código Civil).

#### **49.-Prestador de servicios**

Cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica. (Art. 2 del Reglamento del IVA.).

#### **50.-Regalías**

Ciertos beneficios de orden material que recibe el trabajador de parte de su empleador, tales como: uso de casa habitación, luz, combustible, alimentación, especies etc.

#### **51.-Remunerar**

Compensar, resarcir, premiar, galardonar, es decir, retribuir un servicio, premiar un beneficio favor, virtud o mérito.

#### **52.-Reparación**

Todo trabajo que tenga por objeto enmendar el deterioro o menoscabo sufrido por un bien corporal mueble o de devolverle o mantenerle propiedades que tenía con anterioridad y que el uso le ha hecho perder.

#### **53.-Reparaciones locativas**

Son aquellas que tienen por objeto subsanar los deterioros que corresponden a un normal uso y goce de los bienes, como ser: descalabro de paredes o cercas, albañales y acequias, roturas de cristales, etc. (Circular 53, de 04.05.78 de SII.).

#### **54.-Reparaciones o mejoras necesarias**

Aquellas que tienen por finalidad reparar inmuebles que se arriendan en mal estado. Persiguen mantener el inmueble en mínimas condiciones de uso, sin agregarle un valor importante al mismo, como ser: pintura, reparación de pisos o cambio de alfombras, etc. (Circular 53, de 04.05.78 del SII.).

#### **55.-Reparaciones o mejoras útiles**

Son aquellas necesarias y considerables que tienen por objeto habilitar, remodelar o acondicionar un inmueble, agregando un valor importante al mismo, tales como: instalación de muros o paredes divisorias, cambios de ventanales, arreglos de pavimentos interiores y exteriores, cambios de cañerías, instalación de ductos y otros. (Circular 53, de 04.05.78, del SII.).

#### **56.-Servicios**

La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Art. 2 del Reglamento del IVA.).

#### **57.-Sociedad anónima**

Es una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrado por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables. La sociedad anónima es siempre mercantil, aún cuando se forme para la realización de negocios de carácter civil. (Art. 1 Ley 18.046).

#### **58.-Sociedad colectiva**

Es aquella en que todos los socios administran por sí o por un mandatario elegido de común acuerdo. (Art. 2.061 del Código Civil).

**59.-Sociedad de hecho**

Es aquella que pretendió ser una sociedad formal con todos los requisitos y formalidades previstas en nuestro derecho común, pero que por incumplimiento de alguno de estos requisitos no llegó a tener la calidad de sociedad de derecho.

Las sociedades de hecho tienen personalidad jurídica y, en consecuencia, no pueden actuar bajo una razón social en forma independiente de los socios que la componen. Para su tributación se tratan de igual manera que las comunidades.

**60.-Sociedades de personas**

Las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas.

**61.-Sujeto pasivo de derecho**

El vendedor o prestador de servicios que está obligado por la ley a enterar el impuesto en arcas fiscales.

**62.-Sujeto pasivo de hecho**

El comprador o beneficiario del servicio que sufre el recargo o inclusión del impuesto.

**63.-Tradición**

Es un modo de adquirir el dominio de las cosas y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo. (Art. 670 del Código Civil).

**64.-Vendedor**

Cualquier persona natural o jurídica, incluyéndose las comunidades y sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos a terceros. Así mismo se considera vendedor a la empresa constructora, entendiéndose por tal a cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella. Corresponderá al S.I.I. calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad (Art. 2º N° 3 del IVA.).

**65.-Venta**

Toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales construidos sobre ellos, como, así mismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta (Art. 2º N° 2 del IVA.)

## **Bibliografía**

- Ruiz V., Apuntes del Impuesto al Valor Agregado, 1998
- Decreto Ley N° 825 de 1974 Impuesto a las Ventas y Servicios
- Decreto Supremo N° 55 de 1977 del Ministerio de Hacienda
- Base de datos del S.I.I. Página web [www.sii.cl](http://www.sii.cl)
- Resoluciones y Circulares emanadas del SII
- Contreras H., González L., El IVA

**Agradecimientos muy sinceros para las exalumnas Karen Castro G., y María Teresa Valenzuela, quienes además de desempeñarse como ayudantes de cátedra colaboraron fuertemente en la elaboración de estos apuntes actualizados.**