



TESIS CARRERA DE DERECHO

TRIBUTACIÓN DEL TRANSPORTE PÚBLICO DE PASAJEROS

Miguel Ángel Contreras González
Mario Andrés Lagos Córdoba
Profesor: Manuel Alejandro Espinoza Torres

Diciembre de 2005

RESUMEN

El Estado de Chile reconoce la importancia que para sus nacionales tiene el adecuado aprovechamiento de los recursos para conseguir la satisfacción de las necesidades tanto de los propios particulares como de la sociedad en general. Lo anterior quiere significar que al Estado no sólo le preocupa la recaudación fiscal, sino que también, el bienestar de toda la sociedad. En este sentido, comprende la ayuda que para conseguir dicho fin le pueden aportar los particulares emprendedores que deciden arriesgar su patrimonio en el ejercicio de alguna actividad económica.

En el presente trabajo se ha tenido como objetivo revisar cómo el sistema tributario chileno trata de incentivar la actividad económica del transporte terrestre de pasajeros, donde podremos encontrar, entre sus normas, una serie de herramientas como ciertos regímenes, exenciones, reintegros y otros beneficios especiales.

Palabras claves: Tributación transporte público de pasajeros.

ÍNDICE

Introducción.....	7
-------------------	---

Capítulo I

Tratamiento Tributario De Las Rentas Provenientes De La Actividad De Transporte Público De Pasajeros

1.- De los contribuyentes.....	10
2.- Relación tributaria o relación jurídica de impuesto.....	10
3.- Determinación de la renta.....	11
3.1.- Del Impuesto cedular por categorías.....	11
4.- Tasa del impuesto.....	12
5.- De la renta imponible.....	12
5.1.- Rebaja de la renta presunta de derecho cuando los vehículos destinados al transporte de pasajeros no producen ingresos por razones calificadas de fuerza mayor.....	14
5.1.1.- Causales de fuerza mayor.....	14
5.1.2.- Antecedentes probatorios.....	14
5.1.3.- Período en que afecta la rebaja.....	15
5.2.- Opción de los transportistas terrestres de pasajeros para tributar bajo el régimen de renta efectiva mediante contabilidad completa.....	15
5.2.1.- Oportunidad para ejercer la opción.....	15
5.2.2.- Forma de ejercer la opción.....	16
6.- Pagos provisionales mensuales en la actividad del transporte terrestre de	

pasajeros.....	17
6.1.- Tasa, base imponible y contribuyente obligado.....	17
6.2.- Acumulación de los pagos provisionales mensuales.....	17
6.3.- Rebaja de la base imponible de pagos provisionales mensuales.....	17
6.4.- Liberación de efectuar pagos provisionales mensuales.....	18
6.5.- Pagos provisionales mensuales en el transporte terrestre de pasajeros gravado sobre renta efectiva.....	18

Capítulo II

Del Impuesto Al Valor Agregado En La Actividad Del Transporte Público

De Pasajeros.

1.- Aspectos generales del impuesto.....	20
1.1.- Fuente legal.....	20
1.2.- El transporte público como actividad gravada.....	21
2.- Exención del impuesto al valor agregado.....	22
2.1.- Fundamento legal de la exención.....	22
2.2.- Requisitos de aplicación de la exención.....	22
2.3.- Criterios de interpretación.....	23
2.3.1.- Criterio durante la vigencia de la Ley 12.120.....	23
2.3.2.- Criterio a contar del 1º de marzo de 1975.....	23
3.- Relación tributaria o relación jurídica de impuesto.....	24
3.1.- Emitir facturas exentas de IVA.....	24
3.1.1.- Fuente legal.....	24

3.1.2.-	Fundamento de esta obligación.....	25
3.1.3.-	Oportunidad en que deben emitirse los documentos exigidos.....	25
3.1.4.-	Cuál es el plazo para registrar facturas afectas o exentas del Impuesto al Valor Agregado en el Libro de Compras y Ventas.....	25
3.1.5.-	Contribuyentes a quienes debe otorgárseles "factura de ventas y servicios, no afectos o exentos de IVA".....	26
3.1.6.-	Sanciones que tiene el no otorgamiento de los documentos creados.....	26

Capítulo III

Impuesto Especifico Al Petróleo

1-	Aspectos generales del impuesto.....	27
1.1-	Fuente legal.....	27
1.2-	Características generales del impuesto.....	27
2-	Forma para calcular el impuesto.....	28
2.1.-	Artículo 6 Ley 18.502.....	28
3-	Impuesto específico, fondo de estabilización del petróleo y el impuesto al valor agregado.....	28
3.1.-	Impuesto específico e impuesto al valor agregado.....	29
3.2.-	Fondo de estabilización del petróleo.....	29
3.2.1-	Fuente legal y objeto.....	29
3.2.2-	Funcionamiento.....	29
3.2.3.-	Crédito y debito.....	30
3.2.4-	Demás aspectos relevantes.....	30

Capítulo IV

Créditos En La Actividad Del Transporte Público De Pasajeros

1.-	Crédito respecto de los peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros.....	32
1.1.-	Fuente Legal.....	32
1.2.-	Recuperación parcial de peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros mediante su imputación a los impuestos que se señalan.....	32
1.2.1.-	Sistema para que opere el beneficio.....	32
1.2.2.-	Requisitos.....	33
1.2.3.-	Contribuyentes favorecidos con el reintegro parcial de peajes.....	33
1.2.4.-	Cómo opera este sistema.....	34
1.2.5.-	Obligaciones de las empresas concesionarias de obras públicas viales....	34
2.-	Crédito respecto al impuesto de primera categoría.....	35
3.-	Impuesto territorial.....	36
4.-	Crédito en el petróleo diesel.....	37
4.1.-	Fuente legal.....	37
4.2.-	Crédito establecido en esta ley.....	37
4.2.1.-	Forma en que opera.....	38
	Conclusiones.....	39
	Bibliografía.....	44

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la vida en sociedad y la organización estatal necesaria para que ésta pueda ser una realidad, exige de parte de sus componentes la debida contribución que permita financiar las estructuras estatales.¹

Cuando un particular decide emprender la tarea de desarrollar una actividad productiva deberá necesariamente conciliar su interés personal con el de la sociedad y en especial con el del Estado de recaudar recursos a través de los impuestos.

Entre los impuestos que existen en Chile tenemos el impuesto a la Renta que grava los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación.

La regla general es que la renta sea efectiva, esto es, aquella renta, ganancial o pérdida que un contribuyente determina fehacientemente a través de contabilidad completa para la cancelación de los impuestos correspondientes.

Por excepción, como en el caso del transporte terrestre de pasajeros, la renta puede ser presunta, siguiendo un sistema tributario donde se presume la renta o ganancias obtenidos dentro de un período comercial determinado con las debidas limitaciones establecidas por la Ley.

Para acogerse al sistema de renta presunta las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas dedicadas a la actividad del transporte

¹ EVANS DE LA CUADRA, *Los Tributos ante la constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997.p. 49.

público de pasajeros, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales. Las sociedades anónimas no pueden hacer uso de este sistema.

La actividad del transporte de pasajeros, como todas, debe participar del fenómeno tributario y esta participación no se agota con el impuesto a la renta, también debe hacer frente a otros tributos como el IVA y el impuesto específico al petróleo diesel.

En el trabajo que tiene en sus manos podrá encontrar algunos de los aspectos relevantes antes expuestos, que dan inicio al estudio de la tributación que afecta al transporte terrestre de pasajeros de acuerdo a nuestra legislación vigente. En primer lugar se señalan los contribuyentes que desarrollan la actividad del transporte terrestre de pasajeros y su tratamiento en la ley de la renta. Luego, para continuar con el estudio, se analizan aspectos generales de la relación tributaria o relación jurídica de impuesto, que dicen relación con otras obligaciones tributarias, además de la de pagar el impuesto. Más adelante, se abordan temas como la determinación de la renta y tasa del impuesto. Finalmente, se explican las particularidades que presenta la renta imponible en esta actividad.

En relación con el Impuesto al Valor Agregado tenemos que esta actividad se encuentra dentro de aquellas para las cuales nuestro legislador ha establecido una exención del pago del impuesto, por lo tanto, nos referiremos someramente a esta situación y algunas otras particularidades.

A pesar del incentivo que pretende lograr el Estado con el régimen tributario especial que grava la actividad en estudio, nos encontramos con un impuesto que aún sin ser una carga directa, constituye un costo de producción para el empresario del transporte, que afecta no sólo su propia contabilidad sino que también la economía del ciudadano medio que utiliza este servicio. Por lo tanto, es necesario incluir aquí, aunque de manera

general, el impuesto específico al petróleo diesel, sus características y en menor medida de que trata el fondo de estabilización de precios del petróleo. El primero tiene por objeto cumplir con el afán de recaudación fiscal, el segundo es un intento por salvar la grave situación creada en el mercado internacional de los combustibles por contingencias de toda índole, tanto políticas como de fenómenos naturales, pero en ambos casos con un efecto directo en el desarrollo de actividades productivas.

Finalmente, se presenta la situación especial de las cargas soportadas por esta actividad que le dan derecho a crédito fiscal conforme a la Ley.

CAPITULO I

Tratamiento Tributario De Las Rentas Provenientes De La Actividad De Transporte

Público De Pasajeros

1.-De los contribuyentes

De conformidad al Art. 34° bis de la Ley de Renta, los contribuyentes que exploten a cualquier título un vehículo motorizado en el transporte terrestre de pasajeros tributarán bajo el régimen de renta presunta, salvo algunos casos de excepción en que les corresponderá tributar mediante renta efectiva.

Los contribuyentes que deben tributar bajo renta efectiva son:

- Las sociedades anónimas o en comandita por acciones.
- Los contribuyentes que opten por pagar el impuesto de esta categoría según renta efectiva sobre la base de contabilidad completa.
- Las rentas de fuentes chilenas de las agencias sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, en virtud de lo dispuesto en el Art. 38° de la Ley de Renta.
- Las personas que den en arrendamiento sus vehículos sin conductor o chofer, puesto que en este caso se trataría del arrendamiento de un bien corporal mueble y no de rentas provenientes del transporte.²

2.-Relación tributaria o relación jurídica de impuesto

Nos referimos aquí no sólo a la obligación de pagar el impuesto, sino que también a una serie de otros deberes que no significan un sacrificio pecuniario para el contribuyente.

² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Circular N° 23 de 27 de febrero de 1976*. Disponible en <www.sii.cl>[Fecha de consulta: 01 de junio de 2005]

Las que afectan al transporte de pasajeros con respecto al impuesto a la Renta son esencialmente las siguientes:

- Declarar el Impuesto de Primera Categoría en el Formulario 22 de Renta.
- Efectuar Pagos Provisionales Mensuales de un 0,3% sobre el valor corriente en plaza de los vehículos, mediante el Formulario 29 de Declaración y Pago Simultáneo Mensual.³
- Dar aviso de Declaración de Inicio de Actividades y de Término de Giro cuando se trate de contribuyentes afectos al régimen de renta efectiva. En cuanto a los contribuyentes que estén acogidos al régimen de renta presunta no pesa sobre ellos esta obligación, salvo cuando tengan otras rentas gravadas con el impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta y/o hagan uso del crédito tributario de la Ley N° 19.518 de 1997 sobre capacitación y empleo.⁴

3.-Determinación de la renta

3.1.-Del Impuesto cedular por categorías

La Ley sobre impuesto a la Renta en su TITULO II denominado “Del Impuesto cedular por categorías” señala en su artículo 19º que las normas de este Título se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas.

La primera categoría comprende las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras, del transporte y otras.

³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Preguntas Frecuentes*. 9 de septiembre de 2004. Disponible en <http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/preguntasfrecuentes.htm> [Fecha de Consulta: 01 de junio de 2005].

⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Resolución Exenta N° 12 del 24 de febrero del 2003. *Materia: Modifica resolución exenta N° 5879, publicada en el D.O. del 31 de agosto de 1999, que exime de la obligación de presentar declaración de inicio de actividades y de dar aviso de término de giro a los contribuyentes que exploten a cualquier título vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros*. Disponible en <www.sii.cl>. [Fecha de consulta: 01 de junio de 2005]

4.-Tasa del Impuesto

Esta materia se refiere precisamente al indicador objetivo que muestra el sacrificio pecuniario que deberán soportar los contribuyentes dedicados al giro del transporte terrestre de pasajeros. Para el impuesto de primera categoría la tasa vigente durante el año comercial 2001 era el 15%. Durante los años comerciales 2002 y 2003 este tributo se aplicó con una tasa de 16% y 16,5%, respectivamente. A contar del 1 de enero del año 2004 la citada proporción queda fijada en un 17%. Este impuesto se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas en el caso de contribuyentes que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa.⁵

En el caso de los contribuyentes que tributen bajo el régimen de renta presunta la tasa del impuesto será la ordinaria y se aplicará sobre el equivalente al 10% del valor corriente en plaza de cada vehículo. Para el caso de taxis o taxis colectivos el valor de la tasación se rebaja en un 30%.⁶

5.-De la renta imponible

Se refiere a este punto el Art. 34° bis de la Ley sobre impuesto a la Renta.

Las rentas derivadas de la actividad del transporte terrestre tributarán de acuerdo con las siguientes normas:

Regla general:

1°.- Los contribuyentes que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados de transporte terrestre quedarán afectos al impuesto de primera categoría por

⁵ En la primera parte del inciso primero del Art. 20 de la Ley de la Renta se sustituye el porcentaje “15%” por “17%”, por el artículo único, N° 1, de la Ley N° 19.753, D.O. de 28 de septiembre de 2001. El Artículo 1° transitorio de la Ley 19.753, dispone: “a) Lo dispuesto en el número 1.- regirá desde el 1 de enero del año 2004. Por los años calendarios 2002 y 2003, la tasa del Impuesto de Primera Categoría será de 16% y de 16,5%, respectivamente.”

⁶ MASSONE, Pedro. *El impuesto a la renta*. Valparaíso: Edeval, 1996. p. 268.

las rentas efectivas, según contabilidad, que obtengan de dicha actividad, sin perjuicio de lo dispuesto en los números 2º y 3º de este artículo.

Luego, este artículo señala algunas excepciones en las que no se aplica la regla antes dada, se trata del caso del transporte terrestre de pasajeros y del transporte de carga ajena, que tienen reglas distintas con un sistema en que la determinación del impuesto es entregada a una presunción de derecho.

2º.- Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, y que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, es equivalente al 10% del valor corriente en plaza de cada vehículo, determinado por el Director del Servicio de Impuestos Internos al 1º de enero de cada año en que deba declararse el impuesto, mediante resolución que será publicada en el Diario Oficial o en otro diario de circulación nacional que disponga.

Para el caso de taxis o taxis colectivos el valor de la tasación se rebaja en un 30%.

Es un sistema tributario donde se presume la renta o ganancias obtenidos dentro de un período comercial determinado con las debidas limitaciones establecidas por la Ley (Art. 20 de la Ley sobre impuesto a la Renta).

De esta manera el número 2 regula la forma cómo tributarán las rentas derivadas de la actividad del transporte terrestre de pasajeros de una forma muy similar a como esta ley regula la tributación de las rentas obtenidas por la explotación a cualquier título de vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena, añadiendo en este último caso algunos requisitos para la aplicación de la presunción de derecho de la renta imponible señalada anteriormente, los que al no cumplirse implica la tributación por parte de este transportista sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa.

5.1.-Rebaja de la renta presunta de derecho cuando los vehículos destinados al transporte de pasajeros no producen ingresos por razones calificadas de fuerza mayor⁷

Para que opere la disminución de la renta presunta de derecho por período no trabajado es indispensable que el vehículo esté paralizado por razones de fuerza mayor, no operando por consiguiente esta disminución en los casos en que el vehículo permanece inactivo por no tener trabajo estando en condiciones de hacerlo, por cuanto, dicha situación no puede considerarse como una de este tipo.

5.1.1-Causales de fuerza mayor

Se ha entendido que nos encontramos frente a una situación de ese tipo, entre otros, en los siguientes casos: incendio del vehículo, choque, accidente, volcamiento, fundición del motor, retención del vehículo por autoridad competente, reparaciones de importancia que requieran una paralización mínima de 30 días.

5.1.2-Antecedentes probatorios

El contribuyente deberá justificar la falta de explotación del vehículo con antecedentes que prueben en forma fehaciente y eficaz dicha circunstancia, estimándose como prueba documental suficiente, para estos efectos, los siguientes antecedentes:

- A. Publicaciones de prensa de carácter periodístico.
- B. Factura del garaje que haya efectuado la reparación.
- C. Si la reparación es efectuada por el propietario del vehículo, en la unidad de carabineros más cercana a su domicilio deberá solicitar se deje constancia de tal

⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Circular N° 99 de 20 de septiembre de 1978*; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: *Manual de Consultas Tributarias*. Santiago: Lexis Nexis. Noviembre 1997 T. II. N° 239 p. 966-967.

situación. Debiendo efectuar el mismo trámite al momento de reiniciar la explotación del vehículo por el término de reparación.

D. Parte o constancia policial.

E. Sentencia judicial.

5.1.3-Período en que afecta la rebaja

Finalmente, debe entenderse que la rebaja de tributación afecta sólo a la renta presumida de derecho en proporción al número de meses no trabajados en el ejercicio comercial comprendido entre el primero de enero y el 30 de diciembre.

5.2.-Opción de los transportistas terrestres de pasajeros para tributar bajo el régimen de renta efectiva mediante contabilidad completa⁸

La ley N° 19.506 de 1997 introdujo una modificación al inciso 10° del N° 3 del artículo 34° bis de la Ley de la Renta permitiendo a los transportistas terrestres de pasajeros optar por acogerse al régimen de tributación sobre la base de renta efectiva mediante contabilidad completa, rigiendo esta innovación a contar del año tributario de 1999. Una vez ejercida dicha opción no podrán reincorporarse al sistema de presunción de renta.

5.2.1.-Oportunidad para ejercer la opción

Los contribuyentes que deseen acogerse a la modalidad de la renta efectiva mediante contabilidad completa a partir del inicio de sus actividades, deberán ejercer la opción dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades.⁹

⁸ ASOCIACIÓN DE FISCALIZADORES DE IMPUESTOS INTERNOS: *Manual de Consultas Tributarias*. Santiago: Lexis Nexis. Noviembre 1997. T II N° 239. p. 967.

⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 70, del 14 de noviembre de 1997.materia: *Instrucciones sobre modificación introducida al artículo 34 bis de la ley de la renta por la ley N° 19.506, de 1997*. Disponible en <www.sii.cl>[fecha de consulta: 08 de junio de 2005]

5.2.2.-Forma de ejercer la opción

La referida opción se practicará dando aviso a la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos que corresponda al domicilio del contribuyente.

Los contribuyentes que presenten la solicitud antes señalada fuera del plazo legal indicado precedentemente -considerando la prórroga que corresponda- vale decir, después del último día del mes de febrero del año respectivo, no podrán acogerse por ese ejercicio a la opción de declarar sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa, sino que por ese año deberán continuar tributando de acuerdo al régimen de renta presunta establecido en el N° 2 del artículo 34 bis de la Ley de la Renta.

A la solicitud de opción el contribuyente deberá adjuntar un balance inicial con el detalle de los activos y pasivos con los cuales iniciará su actividad de transporte terrestre de pasajeros, determinando su renta efectiva mediante contabilidad completa.

El contribuyente que por efecto del ejercicio de la opción en comento quede obligado a declarar sus impuestos sobre renta efectiva deberá informar de ello, mediante carta certificada, a todos sus socios en comunidades o sociedades en las que se encuentre relacionado. Las sociedades que reciban dicha comunicación deberán, a su vez, informar con el mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan una participación superior al 10% en ellas.¹⁰

¹⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Circular N° 70, del 14 de noviembre de 1997.materia: Instrucciones sobre modificación introducida al artículo 34 bis de la ley de la renta por la ley N° 19.506, de 1997.* Disponible en <www.sii.cl> [fecha de consulta: 08 de junio de 2005]

6.-Pagos provisionales mensuales en la actividad del transporte terrestre de pasajeros¹¹

6.1.- Tasa, base imponible y contribuyente obligado¹²

Los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, y que tributan en base a renta presunta están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto de primera categoría que les afecta, con tasa fija del 0,3 %, calculada sobre el precio corriente en plaza de los vehículos que exploten, según la tabla de valores que publique el Servicio de Impuestos Internos.

6.2.- Acumulación de los pagos provisionales mensuales¹³

Estos contribuyentes están facultados para acumular los pagos provisionales mensuales obligatorios hasta por 4 meses e ingresarlos en arcas fiscales entre el 1 y el 12 de abril, agosto y diciembre respectivamente, no pudiendo efectuarse esta declaración en forma acumulada en los casos en que el contribuyente la presentare fuera de los plazos indicados.

6.3.- Rebaja de la base imponible de pagos provisionales mensuales¹⁴

Los contribuyentes que exploten automóviles destinados a taxis o taxis colectivos tienen derecho a rebajar, para los efectos de determinar sus pagos provisionales mensuales, un 30% del valor corriente en plaza fijado por el Servicio.

¹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Circular N° 16 de 01 de abril de 1991*; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: *Manual de Consultas Tributarias*. Santiago: Lexis Nexis. Noviembre 1997 T. III. N° 240 p. 1719-1720.

¹² Idem, p. 1719.

¹³ Idem, p. 1719-1720.

¹⁴ Idem, p. 1719.

6.4.- Liberación de efectuar pagos provisionales mensuales¹⁵

Esta liberación opera respecto de los contribuyentes personas naturales que exploten, a cualquier título, vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros y cuya presunción de renta determinada en cada mes del ejercicio comercial respectivo, sobre el conjunto de los vehículos que exploten, no exceda de una unidad tributaria anual. Lo anterior significa que los mencionados contribuyentes deberán ir calculando en cada mes del ejercicio el monto de la base imponible presunta de su impuesto de primera categoría que deben cumplir anualmente.

En los casos en que los nombrados contribuyentes opten por declarar y pagar los pagos provisorios mensuales cada 4 meses, el cálculo de cada pago de todas maneras deberán efectuarlo e forma mensual.

6.5.- Pagos provisionales mensuales en el transporte terrestre de pasajeros gravado sobre renta efectiva

Cuando se trate de contribuyentes gravados en base a renta efectiva, estarán obligados a efectuar pagos provisionales conforme a las reglas generales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar, cuyo monto se determinará en la forma que indica el artículo 84 letra a), esto es, con un porcentaje sobre el monto de los ingresos brutos mensuales, percibidos o devengados por ellos. La proporción aludida se establecerá sobre la base del promedio ponderado de los porcentajes que el contribuyente debió aplicar a los ingresos brutos mensuales del ejercicio comercial inmediatamente anterior,¹⁶ pero debidamente

¹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Circular N° 51 de 21 de agosto de 1997*; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: *Manual de Consultas Tributarias*. Santiago: Lexis Nexis. Noviembre 1997 T. III. N° 240 p. 1720-1721.

¹⁶ El artículo 84° letra a) parte final de la Ley sobre impuesto a la renta dispone que: "...Para la determinación de los ingresos brutos mensuales se estará a las normas del artículo 29".

incrementado o disminuido en la diferencia porcentual que se produzca entre el monto total de los pagos provisionales obligatorios y el monto total del impuesto de primera categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado.

CAPITULO II

Del impuesto al valor agregado en la actividad del transporte público de pasajeros.

1.- Aspectos generales del impuesto

1.1- Fuente legal

En nuestro país, el impuesto objeto de nuestro estudio se encuentra normado por el Decreto Ley N° 825, Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, cuyo texto fue reemplazado por el Decreto Ley N° 1.606, publicado en el Diario Oficial de 3 de Diciembre de 1976, conservando su mismo número. El respectivo reglamento está contenido en el Decreto Supremo N° 55, de Hacienda, de 1980, denominado Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, publicado en el Diario Oficial de 2 de Febrero de 1977.

Esta ley y su reglamento se denominan del Impuesto a las Ventas y Servicios, sin embargo, en el hecho resulta claro que no incluyen un sólo impuesto a las ventas y servicios, sino varios impuestos. Así, podemos distinguir el Impuesto al valor agregado e impuestos especiales a las ventas y servicios. Dentro de estos últimos encontramos el impuesto adicional a ciertos productos, el impuesto a la venta de automóviles y otros vehículos, el impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, y otros impuestos específicos que gravan la importación de vehículos, del conjunto de partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje y de automóviles semiterminados.

Luego, el Decreto Ley N° 825, Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en su Título II denominado “Impuesto al Valor Agregado” expresa, en su artículo 8°, que el impuesto de este título afecta a las ventas y servicios. Continúa precisando que son sujetos del impuesto establecido en el presente título el vendedor, sea que celebre una convención que esta ley defina como venta o equipare a venta. Del mismo modo, el impuesto afectará a quien

realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales. De esta manera nuestro legislador delinea el ámbito de aplicación de esta ley en cuanto a las situaciones de hecho y a los sujetos que deberán someterse a sus normas. Cabe destacar que los hechos gravados no sólo son las ventas y servicios sino que también una serie de otras situaciones fácticas que la ley considera ventas o servicios.

1.2.- El transporte público como actividad gravada

Del tenor de lo señalado en el apartado anterior y teniendo presente la definición que la propia ley nos entrega de la palabra servicio, al señalar que se entenderá por tal “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,...”, pareciera evidente que la actividad del transporte público de pasajeros sería uno de aquellos servicios que se encuentran gravados con el impuesto en comento. Sin embargo, en nuestro análisis de la ley nos encontramos con que a poco caminar se establece un régimen especial para ciertas personas prestadoras de servicios.

Luego, estarán liberadas de este impuesto ciertas empresas e instituciones, dentro de las cuales se incluye la actividad que es objeto de este estudio. De esta manera, tenemos que nuestra legislación patria establece aquí una exención de carácter subjetivo en atención a la calidad del sujeto del impuesto que, por cierto, no se traduce en una violación al principio de igualdad ante la ley y, en especial, al de la igualdad tributaria.

Sobre el particular, Don Pedro Massone Parodi, en *El Impuesto a las Ventas y Servicios*, EDEVAL, 1995 señala que “...la exención es la liberación del impuesto en virtud de una norma legal especial. En efecto, la exención no es otra cosa que una

disposición especial que libera del impuesto; en otras palabras, que excluye o impide la aplicación de la norma *general*¹⁷ que lo establece.

Como consecuencia de lo dicho, los conceptos hecho gravado y hecho exento resultan irreconciliables, ya que uno evoca una disposición general y el otro una disposición especial que establecen cosas totalmente opuestas entre sí. En el plano concreto, la exención priva al hecho gravado de los efectos que le son propios o, más precisamente, lo priva de la calidad de gravado”.

2.- Exención del impuesto al valor agregado

2.1- Fundamento Legal de la exención

Se refiere a este punto el artículo 13 de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, el que estando ubicado dentro del párrafo 4º, denominado “De las ventas y servicios exentos del impuesto”, señala que estarán liberadas del referido gravamen, las siguientes empresas e instituciones, dentro de las cuales encontramos las de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

2.2.-Requisitos de aplicación de la exención

La referida liberación de impuesto es aplicable a las empresas de movilización colectiva, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

De esta manera, y conforme a lo expuesto en el párrafo anterior, para la aplicación de esta exención es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos copulativos:

Que se trate de empresas dedicadas a la movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural.

¹⁷ La Cursiva es nuestra.

Sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

2.3.-Criterios de interpretación

Como se trata de una exención de carácter subjetivo su aplicación no ha resultado del todo pacífica desde su entrada en vigencia por lo que es conveniente revisar la opinión que el Servicio de Impuestos Internos ha manifestado respecto a esta materia. En este sentido, ha señalado dos criterios de interpretación respecto de la expresión “empresas de movilización colectiva” citada en el artículo 60 N° 4 ¹⁸del Decreto Ley 825, actual 13 N° 3. ¹⁹

2.3.1.-Criterio durante la vigencia de la Ley 12.120

Hasta la entrada en vigencia del Decreto Ley N° 825, de 1974, se interpretó restrictivamente la expresión “empresas de movilización colectiva” entendiéndose por tales a las que transportaban pasajeros dentro de una ciudad, de una ciudad a otra o interurbanas, en vehículos como buses, microbuses o similares y que se encontraban sujetas al control de las autoridades del tránsito en cuanto a permisos de recorrido, condiciones de seguridad e higiene de los vehículos, distintivos, etc.

2.3.2.-Criterio a contar del 1° de marzo de 1975.

En la actualidad se le entrega una interpretación más amplia a esta exención en el sentido de que ella comprende también la movilización de alumnos, trabajadores de empresas, hijos de trabajadores a salas cunas o guarderías infantiles, el transporte de turistas, simpatizantes de un club deportivo y otros casos análogos, situaciones que serán analizadas a continuación.

¹⁸ El artículo 60 N° 4 del Decreto Ley 825 disponía que se eximen del impuesto a los servicios, a “las empresas de movilización colectiva urbana, interurbana y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros”.

¹⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Circular N° 68 de 19 de marzo de 1975*; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: *Manual de Consultas Tributarias*. Santiago: Lexis Nexis. Octubre 1998 T. II. N° 250 p.666-667.

3.-Relación tributaria o relación jurídica de impuesto

En este título nos referiremos no sólo a la obligación de pagar el impuesto sino que también a una serie de otros deberes que no significan un sacrificio pecuniario para el contribuyente. Llegados a este punto nos encontramos con que respecto al Impuesto al Valor Agregado, la actividad del transporte de pasajeros se encuentra exenta del IVA.

Por consiguiente la obligación tributaria que tiene el transporte de pasajeros, en lo relativo a este tema, es la siguiente:

Emitir facturas exentas de IVA, relativos a servicios prestados, registrándolas en el libro auxiliar de compras y ventas.²⁰

3.1.-Emitir facturas exentas de IVA

3.1.1.-Fuente Legal

La primera parte del inciso tercero del Art. 88 del Código Tributario expresa lo siguiente: "Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores y en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la Dirección podrá exigir el otorgamiento de facturas o boletas respecto de cualquier ingreso, operación o transferencia que directa o indirectamente sirva de base para el cálculo de un impuesto y que aquella determine a su juicio exclusivo, estableciendo los requisitos que estos documentos deban reunir."

Esta obligación regirá aún cuando en la venta de los productos o prestación de los servicios no se apliquen los impuestos de esta Ley, incluso cuando se trate de convenciones que versen sobre bienes o servicios exentos de dichos impuestos."

²⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. *Preguntas Frecuentes*. 9 de septiembre de 2004. <http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/preguntasfrecuentes.htm> [Fecha de Consulta: 01 de junio de 2005].

3.1.2.- Fundamento de esta obligación

Su fundamento es la conveniencia de otorgar Boletas y Facturas para respaldar las operaciones no afectas o exentas del Impuesto al Valor Agregado.²¹

Junto con esto cabe señalar que se estima conveniente no imponer esta obligación a los contribuyentes que, de acuerdo a resoluciones dictadas por el Servicio, están autorizados para no emitir documentos por operaciones no afectas o exentas del Impuesto al Valor Agregado o que determinen que deben otorgar documentos especiales por las operaciones que realicen.

3.1.3.-Oportunidad en que deben emitirse los documentos exigidos.

Deben ser emitidos, en las oportunidades que señala el artículo 55 de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado, obligatoriamente cuando los contribuyentes efectúen operaciones exentas, no pudiendo reemplazarse por las facturas o boletas que usan habitualmente los contribuyentes.

3.1.4.-Cuál es el plazo para registrar facturas afectas o exentas del Impuesto al Valor Agregado en el Libro de Compras y Ventas

El plazo para registrar los documentos recibidos en el Libro de Compras y Ventas, correspondientes al ejercicio comercial, por las diversas transacciones comerciales, ya sea por operaciones afectas o exentas, contempla las siguientes situaciones:

- Registrarlas día a día
- Dentro de los dos períodos tributarios siguientes, cuando se reciban o se registren con retraso.

²¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Resolución exenta N°, del 10 de septiembre de 1999. Disponible en <www.sii.cl>. [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2005]

3.1.5.-Contribuyentes a quienes debe otorgárseles "factura de ventas y servicios, no afectos o exentos de IVA".

Estas facturas deben otorgarse a las personas naturales o jurídicas y otros entes sin personalidad jurídica que sean contribuyentes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, excepto los señalados en el artículo 42 N° 1 de dicha ley.

3.1.6.-Sanciones que tiene el no otorgamiento de los documentos creados.

El no otorgamiento, de los documentos o su otorgamiento sin cumplir con los requisitos que ellos deben contener, se encuentra sancionado en el Art. 97 N° 10 del Código Tributario.

CAPITULO III

Impuesto Especifico Al Petróleo

1.- Aspectos generales del impuesto

1.1.- Fuente legal

En Chile, el impuesto específico al petróleo se encuentra normado por la Ley 18.502 publicada el 03 de abril de 1986, modificada por la Ley 19.065 del 25 de junio de 1991, que establece impuestos a los combustibles que indica. En sus artículos 6 y 7 regula el impuesto que ocupa nuestro trabajo.

1.2.- Características generales del impuesto

- Es un impuesto a beneficio fiscal.
- Es un impuesto específico que se aplica al petróleo diesel.
- Es monofásico²².
- Se paga ex – ante de la producción. Es decir, que se paga cuando alguien quiere empezar a trabajar y durante todo el proceso productivo y hasta en la distribución final del bien o servicio.
- Grava la primera venta o importación del producto.
- El contribuyente que lo debe soportar es el productor o importador. Los productores deberán enterar este tributo en arcas fiscales dentro de los diez primeros días hábiles siguientes a la semana en que se efectuaron las transferencias. Los importadores deberán pagar este impuesto antes del retiro de las especies de Aduana y como condición previa para ello.

²² MASSONE, Pedro. *El impuesto a las ventas y servicios*. Valparaíso, 1995. p.204

- Las exportaciones de petróleo diesel estarán exentas en su venta al exterior, del impuesto específico.
- Se expresará en Unidades Tributarias Mensuales²³.

2.- Forma para calcular el impuesto

2.1.- Artículo 6 ley 18.502

La forma de calcular el impuesto se encuentra descrita en el artículo 6 letra b) de la ley, el cual dispone: ...”b) Para el petróleo diesel, será igual a 1,5 UTM/m³, más el setenta por ciento²⁴ de la diferencia, siempre que ésta sea positiva, entre 196 dólares de los Estados Unidos de América, expresados en pesos, según el tipo de cambio correspondiente y el precio de venta, sin impuestos, del petróleo diesel, expresado en pesos por metro cúbico, que la Empresa Nacional del Petróleo, a través de su filial Refinería de Petróleo de Concón, expenda a distribuidores mayoristas en la refinería.

Este último precio se denominará precio base del petróleo diesel. El 70% a que se refiere el párrafo anterior dejará de ser aplicable a partir del 1° de enero de 1990.-

3.- Impuesto específico, Fondo de Estabilización del Petróleo y el impuesto al valor agregado.

En la actualidad, más del 50% del precio de los combustibles son impuestos, debiendo tenerse en cuenta que además del impuesto específico, existen otros gravámenes, como el impuesto por créditos que se aplican por el Fondo de Estabilización del Petróleo y el impuesto al valor agregado.

²³ Artículo 6 inciso segundo parte final de la Ley 18.502: “...según su valor vigente al momento de la determinación del impuesto por cada metro cúbico del producto, en adelante UTM/m³”

²⁴ El 70% a que se refiere la letra b) será de 60% a contar del 1° de julio de 1987 y de 18% durante el año 1989.

3.1.- Impuesto específico e impuesto al valor agregado

El impuesto específico no será base imponible del Impuesto al Valor Agregado en la importación, en alguna etapa de la producción o distribución, ni en la venta al consumidor del petróleo diesel.

Las empresas de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, respecto de los ingresos provenientes del transporte exclusivo de pasajeros, no tendrán derecho a crédito fiscal por concepto de IVA.

3.2.- Fondo De Estabilización Del Petróleo

3.2.1.- Fuente legal y objeto

Dicho fondo fue creado por la Ley N° 20.063²⁵, publicada el 29 de septiembre de 2005, con el objeto de la estabilización de los precios de los combustibles derivados del petróleo para atenuar las variaciones de los precios de venta internos de la gasolina automotriz, el petróleo diesel, petróleos combustibles, el kerosene doméstico y gas licuado, motivadas por fluctuaciones de sus cotizaciones internacionales teniendo en cuenta que Chile importa cerca del 85% del petróleo que consume. Dicho mecanismo regirá a partir del lunes de la semana siguiente a la de publicación de la presente ley y hasta el 30 de junio de 2006.

3.2.2.- Funcionamiento

Los aportes y retiros del fondo se determinarán considerando las variaciones de los precios de paridad de importación, respecto a precios de referencia superior e inferior calculados a partir del precio de referencia intermedio. Estos precios de referencia son

²⁵ Artículo quinto transitorio: “Durante la vigencia de esta ley, suspéndase el mecanismo de estabilización dispuesto en la ley N° 19.030 para los derivados del petróleo a que se refiere el artículo 1° de la presente ley.”

determinados semanalmente por el Ministerio de Minería, mediante decreto supremo. El decreto se dictará previo informe de la Comisión Nacional de Energía.

3.2.3.- Crédito y débito

Conforme lo señalado, se establece a beneficio o de cargo fiscal, según corresponda, los impuestos y créditos fiscales específicos de tasa variable, a los combustibles referidos.

De esta manera tenemos que:

- Si el precio de referencia inferior es mayor que el precio de paridad, el producto estará gravado por un impuesto cuyo monto por metro cúbico, vendido o importado, según corresponda, será igual a la diferencia entre ambos precios.
- Si el precio de paridad excede al precio de referencia superior, operará un crédito fiscal, por metro cúbico, vendido o importado, según corresponda será igual a la diferencia entre ambos precios.

3.2.4.- Demás aspectos relevantes

- Los recursos de dicho fondo provinieron de una transferencia realizada desde el Fondo de Compensación del Cobre y pasaran a constituir una cuenta especial del Servicio de Tesorerías.
- Los referidos impuestos o créditos fiscales específicos, se devengarán al tiempo de la primera venta o importación de los productos señalados y gravarán o beneficiarán al productor, refinador o importador de ellos.
- El monto del impuesto o crédito fiscal específico se expresará en dólares de los Estados Unidos de América y deberá ser pagado o aportado en su equivalente en

moneda nacional según el tipo de cambio observado en la fecha y forma que se establezca en el reglamento.

- Los impuestos que se establecen en la presente ley no constituirán base imponible del impuesto al valor agregado en ninguna etapa de la importación, producción, refinación, distribución ni en la venta al consumidor. Los créditos fiscales serán deducibles de la base imponible en la primera venta o en la importación.

CAPITULO IV

Créditos En La Actividad Del Transporte Público De Pasajeros

1.- Crédito respecto de los peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros

1.1.- Fuente Legal

En nuestro país, el crédito por los pagos de peajes soportados por las empresas de transporte de pasajeros se encuentra normado por la Ley 19.764, publicada en el Diario Oficial el 19 de octubre del 2001, que establece el reintegro parcial de los peajes pagados en vías concesionadas por vehículos pesados y establece facultades para facilitar la fiscalización sobre los combustibles.

1.2.- Recuperación parcial de peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros mediante su imputación a los impuestos que se señalan

La Ley N° 19.764, establece una modalidad de reintegro parcial de los peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros a los concesionarios de las obras públicas viales otorgadas en concesión, mediante un sistema de recuperación de las sumas pagadas por este concepto imputándolas a determinadas obligaciones tributarias que afectan a estos contribuyentes de acuerdo con las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta y de otros textos legales.²⁶

1.2.1.- Sistema para que opere el beneficio

Las empresas de transporte de pasajeros que sean propietarias o arrendatarias con opción de compra de buses, que presten servicios de transporte público rural, interurbano o

²⁶ **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** Circular N° 14 del 04 de febrero del 2002 materia: recuperación parcial de peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros mediante su imputación a los impuestos que se señalan. Disponible en <www.sii.cl.> [Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2005]:

internacional, podrán recuperar un porcentaje de las sumas pagadas por dichos vehículos, por concepto de peajes en las correspondientes plazas interurbanas de los concesionarios de obras públicas viales.

1.2.2.- Requisitos

Sólo tendrán derecho al beneficio a que se refiere esta ley, los contribuyentes señalados a continuación que se adscriban con sus vehículos a un sistema de cobro electrónico de peajes debidamente normado por el ministerio de obras públicas.

1.2.3.- Contribuyentes favorecidos con el reintegro parcial de peajes

Los contribuyentes favorecidos con dicha forma parcial de reintegro o recuperación de peajes, son los siguientes:²⁷

- Las empresas de transporte de pasajeros, que sean propietarias de buses, que presten servicios de transporte público rural, interurbano o internacional, o
- Las empresas de transporte de pasajeros, que sean arrendatarias con opción de compra de buses, que presten los mismos servicios indicados en el punto a) precedente.

En consecuencia, y de acuerdo a las normas de la Ley de renta, las empresas que tienen derecho a la citada recuperación, deben ser contribuyentes de la primera categoría, que sean propietarios o arrendatarios con opción de compra de buses que presten servicios de transporte público de pasajeros, ya sea, rural, interurbano o internacional, debiendo estarse para definir los términos "buses" y "transporte público" a las normas legales y reglamentarias que regulan dicha actividad de transporte.

²⁷ De conformidad a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 1° de la ley N° 19.764.

1.2.4.- Cómo opera este sistema²⁸

Para la recuperación de las sumas pagadas por concepto de peaje las empresas de transporte de pasajeros podrán deducirlas del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la ley sobre impuesto a la renta, el remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior al pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quedare, podrá imputarse a los mismos impuestos en los meses siguientes, el saldo que quedare una vez efectuadas las deducciones por el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la ley sobre impuesto a la renta.²⁹

Por el contrario, aquellas sumas que no se puedan recuperar como crédito fiscal por concepto de peajes, de acuerdo a los porcentajes de recuperación que establece la ley en comento, pasan a constituir un gasto tributario de las empresas que las desembolsaron que podrán deducir de la base imponible efectiva del impuesto de primera categoría que les afecta, en la medida que cumplan con las condiciones y requisitos de tipo general que para tales fines exige el inciso primero del artículo 31 de la ley sobre impuesto a la renta.

1.2.5.- Obligaciones de las empresas concesionarias de obras públicas viales

De conformidad a lo preceptuado por el inciso séptimo del artículo 1° de la ley en estudio, las empresas concesionarias de obras públicas viales otorgadas en concesión, que

²⁸ **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** Circular N° 14 del 04 de febrero del 2002 materia: recuperación parcial de peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros mediante su imputación a los impuestos que se señalan. Disponible en <www.sii.cl.> [Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2005]

²⁹ **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** Circular N° 82 del 09 de noviembre del 2001. materia: Dispone forma de declarar en f29 la rebaja de la proporción de los peajes e impuesto específico al petróleo diesel a que tienen derecho las empresas de transporte que indica la ley 19.764 de 19 de octubre del 2001. Disponible en <www.sii.cl.> [Fecha de consulta: 13 de noviembre de 2005]

cobren los peajes que esta ley permite recuperar parcialmente, deberán emitir los correspondientes recibos de pagos y proporcionar al Servicio de Impuestos Internos la información relacionada con las empresas de transportes pagadoras de dichos peajes, en la forma, oportunidad y plazos que dicho organismo establezca. Asimismo, tanto las empresas concesionarias como las beneficiarias, deberán proporcionar la información que, respecto de los peajes, requiera el mismo servicio, en la forma y plazo que este organismo determine.

2.- Crédito respecto al impuesto de primera categoría

Los contribuyentes que exploten a cualquier título un vehículo motorizado en el transporte terrestre de pasajeros que deban tributar bajo renta efectiva, esto es, las sociedades anónimas o en comandita por acciones, los contribuyentes que opten por pagar el impuesto de esta categoría según renta efectiva sobre la base de contabilidad completa y las rentas de fuentes chilenas de las agencias sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile; según lo dispone el artículo 33 bis de la Ley sobre impuesto a la Renta, tendrán derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. Respecto de los bienes construidos, no darán derecho a crédito las obras que consistan en mantención o reparación de los mismos. Tampoco darán derecho a crédito los activos que puedan ser usados para fines habitacionales o de transporte, excluidos los camiones, camionetas de cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga.

El crédito establecido en el inciso anterior se deducirá del impuesto de primera categoría que deba pagarse por las rentas del ejercicio en que ocurra la adquisición o término de la construcción y, de producirse un exceso, no dará derecho a devolución.

Para los efectos de calcular el crédito, los bienes se considerarán por su valor actualizado al término del ejercicio, en conformidad con las normas del artículo 41 de la Ley sobre impuesto a la Renta y antes de deducir la depreciación correspondiente.

En ningún caso el monto anual del crédito podrá exceder de 500 unidades tributarias mensuales, considerando el valor de la unidad tributaria mensual del mes de cierre del ejercicio.

Tampoco se aplicará dicho crédito respecto de los bienes que una empresa entregue en arrendamiento con opción de compra.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo físico inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra. En este caso el crédito se calculará sobre el monto total del contrato.

3.- Impuesto territorial

Las contribuyentes que deban pagar el impuesto de primera categoría por las rentas del transporte público de pasajeros tendrán derecho a imputar, conforme lo señala el artículo 20 N° 1 letra f) inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta, el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta³⁰.

Se trata de un crédito por contribuciones de bienes raíces respecto de los inmuebles propios del contribuyente, incluyendo el caso del usufructuario, destinados al

³⁰ MASSONE, Pedro. El impuesto a la Renta. Valparaíso, EDEVAL, 1996. p.269

giro de la actividad del transporte de pasajeros, siempre que dichas contribuciones correspondan al período comercial por el cual se está declarando y se encuentren efectivamente pagadas al momento de presentar la declaración de impuesto respectiva.³¹

Si el monto del crédito contemplado excediere del impuesto de primera categoría dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto.

Debe tratarse del impuesto territorial respecto de los bienes propios del contribuyente, incluyendo el caso del usufructuario, siempre que dicho impuesto corresponda al período comercial por el cual se está declarando y se encuentre efectivamente pagado al momento de presentar la declaración de impuesto respectiva.

Para los fines del presente número deberá considerarse el avalúo fiscal de los bienes raíces vigentes al 1° de enero del año en que debe declararse el impuesto.

4.- Crédito en el petróleo diesel

4.1.- Fuente legal

Dicho crédito está regulado por la Ley N° 20.063³², publicada el 29 de septiembre de 2005, dictada con el objeto de lograr la estabilización de los precios de los combustibles derivados del petróleo para atenuar las variaciones de los precios de venta internos de los combustibles.

4.2- Crédito establecido en esta ley

Esta ley establece de cargo del Estado, un crédito fiscal específico de tasa variable a los combustibles derivados del petróleo, es decir, para la gasolina automotriz, el petróleo diesel, petróleos combustibles, el kerosene doméstico y el gas licuado.

³¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: *Circular N° 04 del 9 de enero de 1996 materia: operación renta año tributario 1996*. Disponible en <www.sii.cl>. [Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2005]

³² Artículo quinto transitorio: “Durante la vigencia de esta ley, suspéndase el mecanismo de estabilización dispuesto en la ley N° 19.030 para los derivados del petróleo a que se refiere el artículo 1° de la presente ley.”

4.2.1.- Forma en que opera

Si el precio de paridad excede al precio de referencia superior, operará un crédito fiscal, por metro cúbico vendido o importado, según corresponda, de monto igual a la diferencia entre ambos precios.

El referido crédito fiscal específico se devengará al tiempo de la primera venta o importación de los productos señalados y beneficiarán al productor, refinador o importador de ellos.

Con todo, en el evento que el fondo de estabilización del petróleo se agote dejará de regir desde la semana siguiente a dicho evento el crédito fiscal aquí mencionado.

De manera que el beneficio señalado en favor del productor, refinador o importador de combustibles se trasladará indirectamente al empresario de transporte de pasajeros por cuanto al mantenerse estable el precio del petróleo los costos de producción de la actividad del transporte no variarán en este punto y la utilidad del negocio será la misma que antes de la operación del crédito específico por el petróleo.

CONCLUSIONES

En el gran abanico de actividades económicas que podemos desarrollar libremente con el objeto de satisfacer nuestras necesidades, advertimos que algunas de ellas tienen una mayor connotación social que otras, lo que nos lleva a afirmar, en estos casos, que la rentabilidad social excede a la privada. En consecuencia, este tipo de actividad trasciende el ámbito del lucro que pretende con ella el particular que la explota, para afectar, como en el caso del transporte terrestre de pasajeros, a prácticamente toda la sociedad.

Luego, la inversión en una actividad como esta se traduce en un esfuerzo que supera las fuentes de recursos privados y que sin el apoyo del Estado no logra el nivel de productividad necesario para satisfacer la necesidad social que le dio origen. En una actividad de esta clase la eficiencia de sus factores productivos es exigida de sobremanera ya que el mínimo error trasciende hasta la rentabilidad social, la que es muy sensible con el manejo de los recursos. Lo anterior quiere significar de algún modo que la actividad del transporte terrestre de pasajeros, como otras, es de aquellas que trascienden la esfera del beneficio privado para llegar hasta el bien de la sociedad toda. Sin embargo, el gravamen de las actividades que poseen este efecto reduce la tasa de crecimiento de la economía.

Normalmente el sistema tributario impuesto por el Estado reconoce este hecho y la importancia de este tipo de actividades otorgándoles un tratamiento especial.

Decimos que el crecimiento de la economía se ve reducido con el gravamen a este tipo de actividades, puesto que los particulares al momento de decidir cual actividad económica desarrollarán se ven enfrentados a un sistema de impuestos que en la práctica desincentiva el optar, por ejemplo, por el giro del transporte público. Es aquí donde entra en juego el papel del Estado como garante del bien común entregando a una actividad de tal

importancia un tratamiento, en materia de impuestos, que intente incentivar su desarrollo.

Este tratamiento debe ser de tales características que permitan considerar el sistema tributario como uno justo que mantenga la equidad entre los contribuyentes.

Sin embargo, en el sistema tributario chileno encontramos manifestaciones de inequidad como el régimen de renta presunta que beneficia, entre otros, a los contribuyentes del sector transporte. Esta franquicia constituye una abierta discriminación en contra de los contribuyentes de otros sectores con los mismos niveles de renta que se ven obligados a pagar un mayor impuesto que si estuviesen acogidos al régimen renta presunta.

Si tenemos en cuenta que lo pretendido al establecer este beneficio especial es incentivar la inversión en cierto tipo de actividades económicas y favorecer a los contribuyentes más pequeños de la misma, en la práctica, estos terminan pagando más impuesto del que les correspondería bajo el régimen de renta efectiva, siendo finalmente los más favorecidos los contribuyentes de mayor tamaño. Así, nuestro sistema de la renta presunta se transforma en una herramienta para que algunos amasen fortunas considerablemente elevadas.

Al no establecer un límite la ley, como en el caso del transporte de carga ajena, la realidad del transporte terrestre de pasajeros nos presenta a empresarios muy pequeños enfrentados en el mismo negocio a grandes contribuyentes, que al amparo de la franquicia de la renta presunta, la exención del IVA y otros beneficios tributarios, pagan el mismo impuesto que aquellos, pero con un esfuerzo patrimonial considerablemente menor.

Lo anterior permite la existencia de verdaderos monopolios que impiden que un mayor número de particulares emprendedores se decida a involucrarse en esta actividad.

Llegando a este punto, comprendemos el esfuerzo del sistema tributario chileno por lograr cierta equidad entre gravámenes, obtención de recursos y bienestar social. Sin

embargo, es lamentable ver como los beneficios creados por el Estado para incentivar una actividad como ésta, son abusados por algunos hasta el punto en que ya no importa la rentabilidad o beneficio social, siendo lo primordial el interés particular.

El esfuerzo del sistema tributario chileno por incentivar la explotación del transporte de pasajeros no se agota con el régimen de renta presunta sino que continúa con el establecimiento de una exención en el pago del impuesto al valor agregado. Asimismo, persiguen este objetivo otros beneficios como el derecho a crédito fiscal o el reintegro por pagos de impuestos u otros gravámenes soportados por empresarios de esta actividad, aunque en algunos casos sólo benefician a contribuyentes que son personas jurídicas.

Esta serie de otros beneficios tienen la característica de compensar el interés del Estado por mantener la recaudación fiscal por impuestos y la conciencia de incentivar el desarrollo de la actividad causando un efecto positivo en su contabilidad permitiendo la disminución de sus costos de producción. Pero ocurre que esto no siempre se concreta en la realidad y el establecimiento de impuestos específicos como el que grava al petróleo diesel, se traduce en un aumento en los referidos costos que de manera indirecta afectará la economía de los consumidores finales del servicio y no sólo a los empresarios. Lo anterior por cuanto el impuesto específico al petróleo diesel tiene un sistema de cálculo que hace que se pague ex – ante de la producción, es decir, no sólo es elevado, sino que se paga cuando alguien quiere empezar a trabajar, durante todo el proceso productivo y hasta en la distribución final del bien o servicio convertido en un costo de producción.

Esta es una práctica que en definitiva provoca un desincentivo para desarrollar una actividad productiva y que por lo mismo ha sido abandonada por los sistemas tributarios modernos. Hoy, en cambio, existe un progreso muy importante en el sentido de favorecer las actividades productivas y sólo gravar con impuestos a quienes consiguieron sortear

exitosamente el difícil mundo real de la producción de bienes o de servicios. Esta política, así como las exenciones del IVA y los regímenes de renta presunta estudiados, explica en parte el importante crecimiento económico de Chile y su capacidad de generar empleo. Sin embargo, existen algunas excepciones a esta regla general como el impuesto al petróleo diesel que no siguen necesariamente esta idea.

El petróleo diesel es necesario para mover la producción, para el transporte de los insumos, para el traslado de los trabajadores y de los empleados y profesionales, incluso de los empresarios. Además, es indispensable para la distribución de los bienes y servicios a los consumidores finales de manera que es fácil advertir que este combustible, y todo lo que se relacione con él directa o indirectamente (impuestos o situaciones de hecho del mercado internacional), afecta en gran medida la vida del ciudadano medio.

También, es claro que afecta a todas las empresas y sobre todo a las PYMES, que generan el 80% de los empleos del país. ¿Cómo las afecta? Encarece enormemente sus costos de producción y, en consecuencia, erosiona la competitividad de este sector. Además, porque su margen de lucro es muy reducido en comparación con empresas de mayor escala. Así, muchas empresas pequeñas que hoy no producen, podrían volver a hacerlo si sus costos de petróleo diesel disminuyeran. Otras, que hoy sobreviven con dificultades, se expandirían si estos costos exagerados de transporte se redujeran. Siempre ganarían menos que las grandes, pero serían viables. Hablamos de empresas pertenecientes a los distintos rubros de la producción de bienes y servicios entre las que se incluyen las dedicadas al transporte público de pasajeros, las que deben soportar íntegramente el costo del combustible ya que no gozan aquí como frente a otros impuestos de beneficio tributario alguno.

Luego, nos parece conveniente una modificación a este impuesto aún más eficiente en cuanto a lograr un verdadero incentivo para desarrollar actividades productivas, ya sea disminuyendo el gravamen o estableciendo otro tipo de beneficio tributario, como el reintegro de lo pagado. Al Estado le preocupa la recaudación fiscal y una política tendiente a reformar el sistema del impuesto específico al petróleo, en el sentido anotado más arriba, no afectaría tal recaudación, en cambio, sus efectos serían beneficiosos incluso para este fin. El principal efecto que se podría conseguir es mayor empleo para los miles de chilenos hoy cesantes debido al mejoramiento de las PYMES. Asimismo, mayor recaudación por impuesto a la renta, al haber más personas contribuyendo por estar ganando más y pagando más. También, un aumento del consumo al haber más gente trabajando, en consecuencia, una elevada recaudación por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

BIBLIOGRAFÍA

I.- LIBROS

- 1.- ASOCIACIÓN DE FISCALIZADORES DE IMPUESTOS INTERNOS. *Manual de Consultas Tributarias*. Tomo II. N° 239. Santiago: Editores Ediciones Técnicas Tributarias S.A., 1997.
- 2.- ASOCIACIÓN DE FISCALIZADORES DE IMPUESTOS INTERNOS. *Manual de Consultas Tributarias*. Tomo III N°. 240. Santiago: Editores Ediciones Técnicas Tributarias S.A., 1997.
- 3.- Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos. *Manual de Consultas Tributarias*. Tomo II. N° 250. Santiago: Lexis Nexos, 1998.
- 4.- ASOCIACIÓN DE FISCALIZADORES DE IMPUESTOS INTERNOS. *Manual de Consultas Tributarias*. Tomo III. N° 251. Santiago: Editores Ediciones Técnicas Tributarias S.A., 1998.
- 5.- ASOCIACIÓN DE FISCALIZADORES DE IMPUESTOS INTERNOS. *Manual de Consultas Tributarias*. Tomo I. N° 309. Santiago: Lexis Nexos, 2003.
- 6.- FIGUEROA VELASCO, Patricio. *Manual de Derecho Tributario*. 2ª ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997.
- 7.- EVANS DE LA CUADRA, Enrique. *Los Tributos ante la constitución*. 1ª ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997.
- 8.- GOMEZ ACUÑA, José. *Impuesto a las ventas y servicios*. Santiago: Lexis Nexos, 2001.
- 9.- MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a la Renta*. 1ª ed. Valparaíso: Edeval, 1996.

10. - MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a las ventas y servicios.* 1ª ed. Valparaíso: Edeval 1995.

11.- VARGAS VARGAS, Manuel. *Obligación Civil y Obligación Tributaria.* 3ª ed. Santiago: Conosur 1995.

II.-DOCUMENTOS

1.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 68 de 19 de marzo de 1975; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: *Manual de Consultas Tributarias.* Santiago: Lexis Nexis. Octubre 1998 T. II. N° 250 p.666-667.

2.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 23 de 27 de febrero de 1976. Disponible en <www.sii.cl> [Fecha de consulta: 01 de junio de 2005]

3.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 99 de 20 de septiembre de 1978; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: *Manual de Consultas Tributarias.* Santiago: Lexis Nexis. Noviembre 1997 T. II. N° 239 p. 966-967.

4.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Oficio N° 428, del 26 de enero de 1978. Disponible en <www.sii.cl> [Fecha de consulta: 08 de junio de 2005]

5.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Oficio N° 4407, de 12 de noviembre de 1987; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: *Manual de Consultas Tributarias.* Santiago: Lexis Nexis. Octubre 1998 T. II. N° 250 p.669.

6.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 16 de 01 de abril de 1991; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: *Manual de Consultas Tributarias.* Santiago: Lexis Nexis. Noviembre 1997 T. III. N° 240 p. 1719-1720.

7.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 04 del 9 de enero de 1996
materia: operación renta año tributario 1996. Disponible en <www.sii.cl>.[Fecha de
consulta: 15 de noviembre de 2005]

8.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 70, del 14 de noviembre de
1997.materia: *Instrucciones sobre modificación introducida al artículo 34 bis de la ley de
la renta por la ley no. 19.506, de 1997.* Disponible en www.sii.cl [Fecha de consulta: 08 de
junio de 2005]

9.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 51 de 21 de agosto de 1997;
/en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: Manual de Consultas Tributarias.
Santiago: Lexis Nexis. Noviembre 1997 T. III. N° 240 p. 1720-1721.

10.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 82 del 09 de noviembre del
2001. materia: Dispone forma de declarar en f29 la rebaja de la proporción de los peajes e
impuesto específico al petróleo diesel a que tienen derecho las empresas de transporte que
indica la ley 19.764 de 19 de octubre del 2001. Disponible en <www.sii.cl.> [Fecha de
consulta: 13 de noviembre de 2005]

11.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 14 del 04 de febrero del 2002
materia: recuperación parcial de peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros
mediante su imputación a los impuestos que se señalan. Disponible en <www.sii.cl.>
[Fecha de consulta: 15 de noviembre de 2005]

12.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: Circular N° 14 del 04 de febrero del 2002
materia: recuperación parcial de peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros
mediante su imputación a los impuestos que se señalan. [Fecha de consulta: 15 de
noviembre de 2005]; Disponible en <www.sii.cl.>

- 13.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** circular N° 21 del 13 de abril del 2004.
Materia: complementa circular N° 14, de fecha 4 de febrero de 2002, sobre recuperación parcial de peajes pagados por las empresas de transporte de pasajeros mediante su imputación a los impuestos que se señalan. Disponible en <www.sii.cl.>[Fecha de consulta: 13 de noviembre de 2005]
- 14.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** Oficio N° 611 de 23 de febrero de 1996; /en/ Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos: Manual de Consultas Tributarias. Santiago: Lexis Nexis. Noviembre 1997 T. II. N° 239 p. 953-955.
- 15.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** OFICIO N° 1.317, de 25 de abril de 1996. Disponible en www.sii.cl [Fecha de consulta: 08 de junio de 2005]
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** Oficio N° 1.357, del 26 de abril de 2000. Disponible en <www.sii.cl> [Fecha de consulta: 01 de junio de 2005]:
- 16.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** Resolución exenta N°, del 10 de septiembre de 1999; Disponible en www.sii.cl [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2005]
- 17.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** Resolución Exenta N° 12 del 24 de febrero del 2003. Disponible en <www.sii.cl>[Fecha de consulta: 01 de junio de 2005]:
- 18.- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:** Resolución Exenta N° 286 del 22 de enero de 1988. Disponible en www.sii.cl [Fecha de consulta: 15 de noviembre del 2005]
- 19.- JORRATT, Michael.** *Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno.* Jefe del Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, marzo de 2000.

III.- FUENTES DIGITALES

1.- www.colegioabogados.cl

2.- www.camara.cl

3.- www.congreso.cl

4.- www.diariooficial.cl

5.- www.enap.cl

6.- www.lasemanajuridica.cl

7.- www.lexisnexus.cl

8.- www.sii.cl