



EROSIONES DE LA BASE DEL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIÉSEL

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumna: Nayadet Cárcamo Cáceres

Profesor Guía: José Yáñez

Santiago, Octubre 2018

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
TABLA DE CONTENIDOS	2
1. INTRODUCCIÓN Parte II	4
1.1 Contexto del problema	4
1.2 Hipótesis de Trabajo y Metodología	10
1.3 Objetivos de la Tesis	11
1.4 Contenido de la Tesis.....	11
2. CONCEPTOS GENERALES.....	13
2.1.Gasto Tributario y erosiones a la base imponible	13
2.1.1 Objetivos de los Gastos Tributarios.....	15
2.1.2 Ventajas y desventajas de los gastos tributarios.	18
2.1.3 Medición de los Gastos tributarios	20
2.1.3.1 Impuesto de Referencia	21
2.1.3.2 Estimación del costo del gasto tributario para el Fisco.....	23
2.2 Impuesto Específico al Petróleo Diésel	26
2.2.1 Erosiones de la base imponible en materia de Impuesto Específico a los combustibles	31
2.2.1.1 Ley N° 18.502.....	31
2.2.1.2 Ley N° 19.674	32
3. EROSIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIÉSEL.....	34
3.1 Crédito Especial al Petróleo Diésel	35
3.1.1.- FEPP (Fondo de Estabilización de los Precios del Petróleo).....	40
3.1.2.- FEPCO (Fondo de Estabilización de Precio de Combustibles):	41

3.1.3.- SIPCO (Sistema de Protección a los Contribuyentes):	42
3.1.4.- MEPCO (Mecanismo de Estabilización de Precios de los Combustibles ..	44
3.2 “Recuperación del Impuesto al Petróleo Diésel para las empresas de Transporte de Carga”	46
3.3- “Devolución Generadoras Eléctricas”	49
4.- ANÁLISIS DE LAS EROSIONES A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIESEL.	52
4.1.-Medicion de las Erosiones	55
4.1.1- Crédito Especial y Recuperación del Impuesto para las Empresas Transporte de Carga.	55
4.1.2. - Análisis del Beneficio Generadoras Eléctricas	58
5.- CONCLUSIONES	63
6.- ANEXOS	66
Anexo N°1 TABLA COMPARATIVA: MODIFICACIÓN PORCENTAJE DE RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO LEY N° 19.764	66
Anexo N° 2 TABLA COMPARATIVA: EXCEPCIONES EN LA DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO (Modificaciones a Ley N° 19.674	67
Anexo N°3 TABLA DE INGRESOS TRIBUTARIOS ANUALES PERIODOS:	
1993-2017.....	68
4. BIBLIOGRAFÍA	70
4.1 Literatura	70
4.2 Legislación	71
4.3Erosiones en la base imponible petróleo Diesel Parte I.....	73

1. INTRODUCCIÓN PARTE II

1.1 Contexto del problema

Se sabe que el propósito fundamental del Estado es la obtención del bien común. El inciso 4° del artículo 1 de la Constitución Política de la República de Chile indica que “El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece”.

El Estado, en la búsqueda de tal fin, preceptúa en el inciso 3° del numeral 20° del artículo 19 de la Carta Fundamental, lo siguiente: “Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado”.

Desde el punto de vista financiero, el alcance del bien común y del desarrollo de la Nación, necesita de la provisión adecuada de fondos, que permitan, a los distintos gobiernos, cumplir con los objetivos de su política fiscal, así como la mantención de las diferentes Instituciones Públicas que permiten que el Estado promueva el desarrollo de las personas.

En nuestro país, cerca del 80% de los ingresos fiscales provienen de la recaudación de impuestos, registrando, en los últimos años, un permanente

aumento del monto de este ítem. El Informe del Tesoro 2017, del Servicio de Tesorerías, señaló que, para dicho año, la recaudación bruta de fondos fiscales alcanzó a \$ 46,6 billones. De este monto, \$ 30,8 billones correspondieron a impuestos, es decir, un 66,1% del total; donde la tributación a la Renta e IVA explicaron el 98,8%: 55,2% el IVA, y 43,6% el Impuesto a la Renta). Esta partida de ingresos constituye la fuente principal de recursos para que el Estado pueda financiar los distintos estímulos económicos que estime necesarios para alcanzar el anhelado bien común, sea a través de la entrega de beneficios, o de la promoción o fomento de ciertas actividades.

Lo anterior, está recogido en el inciso 2° del numeral 22° del artículo 19 de la Carta Fundamental, que preceptúa: “Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos”.

Estos beneficios, cuando corresponden a la disminución de la obligación tributaria, son conocidos como “**gastos tributarios**”, algunos de los cuales afectan la base imponible de los impuestos (como las exenciones) y, en otros casos, constituyen deducciones que actúan como crédito fiscal que rebajan el valor del impuesto a pagar (deducción a la cuota). No debe confundirse este concepto con aquél que, recibiendo la misma denominación, se refiere, en realidad, a los gastos necesarios para producir la renta, regulados en el artículo 31 de la Ley sobre

Impuesto a la Renta y que consisten en aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio que dicen relación con el giro del negocio de un contribuyente, debiendo ser deducidos en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

Ahora bien, la aplicación de estas deducciones, sea respecto de la base imponible o en la cuota, son una herramienta a considerar en la determinación de la naturaleza recaudatoria o regulatoria de un impuesto, puesto que se deberá tener presente tanto el propósito de la obligación tributaria, como la finalidad de la deducción, para que la forma de colocación del impuesto responda, por tanto, a la intención que tuvo el legislador al momento de incorporarlo al sistema tributario. De acuerdo a Yáñez (2011): “La forma como se coloca la tasa de un impuesto tiene importancia sobre la manera como los agentes económicos incorporan el impuesto en su toma de decisiones. Determinará como se afecta la función de demanda o de oferta precio de después de aplicado el impuesto”.

En la realidad nacional, empero, la consideración y aplicación de estas circunstancias no siempre ha sido concordante con la teoría de los impuestos. En efecto, existen algunos tipos de tributos que, por su propia naturaleza, tienen un carácter regulatorio y, aun así, el legislador les otorgó un carácter recaudatorio, afectando, con ello, la toma de decisiones económicas de los contribuyentes. Lo anterior, ha ocurrido particularmente con los Impuestos Unitarios o Específicos, en los cuales “la tasa del impuesto se establece como el pago de una cierta cantidad de unidades monetarias por unidad de producto” (Yáñez, 2011). Esta aplicación de la tasa es la que se considera como la forma propia de un impuesto regulatorio;

sin embargo, para el caso del Impuesto Específico a los Combustibles, la historia de la ley indica que, tras cada modificación legal, ha existido una intención recaudatoria de fondos fiscales, sin tener, en ningún caso, un propósito regulatorio del bien.

Teniendo en cuenta lo dicho, así como también el permanente interés que despierta en la opinión pública su precio, el gravamen aplicable, su actual naturaleza recaudatoria y/o regulatoria, es que el presente trabajo se enfocará en analizar las erosiones de la base imponible de los Impuestos Específicos a la Gasolina Automotriz y al Petróleo Diésel, bienes cuyo consumo va en permanente aumento. De acuerdo con el Instituto Nacional de Estadísticas (INE), el parque de vehículos motorizados alcanzó el año 2015, a 4,64 millones de unidades. Mientras que, de acuerdo a los reportes de la Asociación Nacional Automotriz de Chile A.G. (ANAC), en los cinco primeros meses de 2018 ya se habían vendido 168.902 de vehículos nuevos livianos y medianos, registrando un crecimiento acumulado de 24,8% con respecto al mismo período del año 2017. En tanto, los mercados de camiones y buses han crecido, en el mismo periodo comparativo, en 16,2% y 19,1%. En cuanto al parque vehicular por tipo de combustible, la distribución del parque de vehículos livianos y medianos (el de mayor crecimiento), se mantuvo constante, cerca de 72% a Gasolina y cerca de 28%, a Petróleo Diésel, prácticamente desde 2006. Es decir, es esperable un importante incremento en el consumo de ambos combustibles.

Este aumento explosivo del parque automotor, intensifica el impulso por devolverle a este Impuesto Específico su finalidad (teórica) regulatoria, en razón

de las deseconomías externas que se desprenden del uso de vehículos que utilizan Gasolina y Petróleo Diésel, tales como: congestión vehicular, contaminación acústica, emisión de carbono, enfermedades respiratorias, etc.

Dado lo anterior, es importante precisar si el Impuesto Específico en examen es progresivo o no. Según el estudio de M. Jorratt, y otro, Agostini y Jiménez (2010), el Impuesto a las Gasolinas es progresivo, ya que las personas de más altos niveles de ingreso, al poseer una mayor proporción de vehículos, consumen más Gasolina y pagan más impuesto que las personas de menor nivel de ingreso; y como éste no es el impuesto que produce la mayor recaudación en Chile, su impacto en la distribución no es tan gravitante como el Impuesto a la Renta e IVA. En cambio, el impuesto al Diésel, resulta ser regresivo con respecto al ingreso.

Ahora bien, para determinar el tipo de impuesto al que pertenece el Impuesto Específico a los combustibles, la base no debe tener erosiones, vale decir, no debe tener deducciones, exenciones, excepciones, franquicias, no debe ser presunta, no debe permitir diferir el pago de impuestos, ni tener tratamientos especiales, etc. En la realidad, todos o casi todos los impuestos tienen erosiones en su base y esto puede perfectamente transformar un tributo con una estructura de tasas impositivas muy progresiva, en uno de escasa progresividad e incluso hasta puede llegar a volverlo regresivo. Los impuestos con erosiones en su base pueden dejar de ser equitativos tanto horizontal como verticalmente.

Por otro lado, no se puede dejar de tener que presente que el hecho de que

el Impuesto a los combustibles constituye, en muchos países, una fracción importante del precio final que pagan los consumidores, lo que exige a los gobiernos revisarlo permanentemente, con miras a reducir o eliminar el impuesto, como solución frente al alza de precios. Implícitamente detrás de las peticiones de reestructuración del tributo, está el supuesto de que el impuesto se traspasa completamente a los consumidores, pero dependiendo de la incidencia que tenga el impuesto entre productores, distribuidores y consumidores finales. Chile no ha sido ajeno a esta situación y es por ello que el impuesto a los combustibles suele estar en el debate público cada vez que existe un alza en los precios, o bien, cuando el Gobierno pretende eliminar las franquicias tributarias relacionadas.

Esto último ocurre en el caso del Petróleo Diésel, donde las discusiones sobre la materia han adquirido grandes proporciones, encabezadas por el rubro de los “camioneros” del transporte de carga terrestre, para quienes el combustible es su principal insumo y, por ello, no han dudado, en más de una ocasión, en hacer frente al Gobierno para que éste desestime sus pretensiones, sea a través de la instalación de mesas de diálogo o, en casos más extremos, provocando movilizaciones a nivel nacional, cuyas consecuencias económicas son irreversibles. Así ocurrió, por ejemplo, el año 2000, cuando el paro de 60 horas de los camioneros ocasionó pérdidas de 375 millones de dólares, provocando el alza de los precios de los bienes detenidos en las carreteras del país (afectando, de paso, a los exportadores) y la suspensión de los servicios de transporte de pasajeros. A ésta, se suman las paralizaciones de junio 2008 y noviembre 2011.

De esta manera, la política fiscal en el tratamiento de este Impuesto

Específico ha sido influida claramente por esta circunstancia y, por lo tanto, la debida regulación de sus valores y exenciones, al no estar ajena a dicha consideración, resulta altamente sensible a la opinión pública.

1.2 Hipótesis de Trabajo y Metodología

La investigación probó la hipótesis de que las exenciones y créditos que erosionan la base de los Impuestos Específicos a los Combustibles afectan notoriamente la recaudación de estos tributos, toda vez que los ingresos fiscales por este concepto disminuyen significativamente, en la medida que dichas erosiones tienen aplicación y, por lo tanto, el impuesto efectivamente a pagar es bastante menor a la recaudación originalmente contemplada por el legislador.

Para probar esta hipótesis, se empleó el método cuantitativo-deductivo, mediante el cual, una vez detectadas las erosiones a la base imponible de dichos impuestos, éstas se midieron en dinero, se compararon para determinar el impacto de lo que se deja de recaudar con relación a estos tributos.

1.3 Objetivos de la Tesis

Como Objetivo General, se busca determinar y analizar las erosiones de la base del Impuesto Específico al Petróleo Diésel; para así, establecer su impacto en la recaudación fiscal.

Para ello, se han fijado como Objetivos Específicos: definir las erosiones a dichas bases; luego, medirlas en dinero, compararlas y analizarlas el cual es visto en este apartado.

Las implicancias económicas en la recaudación de ingresos fiscales fueron analizadas en la Tesis “Erosiones de la base del Impuesto Específico al Petróleo Diésel, Parte I”.

1.4 Contenido de la tesis.

En primer lugar, se abordará el marco teórico de la cuestión, revisando los conceptos generales necesarios para entender el de: qué es el gasto tributario, cuál es el tratamiento del Impuesto a los Combustibles en nuestro país, y cuáles son las erosiones de su base imponible; para luego, en el capítulo siguiente, examinar las erosiones que afectan a este tributo, particularmente en lo que se refiere al Petróleo Diésel. En el Capítulo siguiente, analizaran las mediciones y se compararan

Las implicancias económicas de dichas erosiones en la economía fiscal fueron realizadas en la tesis “Erosiones de la base del Impuesto Específico al Petróleo Diésel, Parte I”. Por último, se presentarán las conclusiones de este estudio.

2. CONCEPTOS GENERALES

2.1 Gasto tributario y erosiones a la base imponible.

La identificación del concepto de gasto tributario nace en noviembre de 1967, cuando Stanley Surrey, el entonces secretario asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de Estados Unidos, hizo hincapié en que las deducciones, exenciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no formaban parte de la estructura propia del impuesto y constituían, en realidad, gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente a través del gasto. En efecto, a principios de los años setenta, solo Alemania y Estados Unidos contabilizaban los gastos tributarios y los presentaban al Congreso en forma periódica. Ya en 1983, Australia, Austria, Canadá, España y Francia calculaban regularmente sus gastos tributarios. En 1996, casi todos los países miembros de la OCDE presentaban a discusión parlamentaria sus gastos tributarios.

La OCDE define los gastos tributarios como “transferencias de recursos públicos que se realizan a través de la disminución de obligaciones tributarias respecto de un impuesto de referencia más que a través de un gasto directo”. Esta definición supone el ejercicio previo de clasificar las disposiciones tributarias en dos grupos: aquellas que forman parte del impuesto de referencia y aquellas que se desvían de éste. Estas últimas serán clasificadas como gastos tributarios.

A nivel local, el Servicio de Impuestos Internos define el gasto tributario como “el monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región, o grupos de contribuyentes. Por lo general se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales”.

Por otro lado, cabe tener presente que, acuerdo a la teoría de los impuestos, las erosiones tributarias (junto con la base y la tasa) forman parte de los principales elementos de éstos y corresponden, de acuerdo a Yáñez (2012) a “magnitudes de recursos que se descuentan de la base o partes de la base que tienen un tratamiento especial con respecto a la forma general como es tratado el resto de la base. Las erosiones tributarias pueden ser lícitas (aprobadas en los textos legales en que se define cada impuesto) e ilícitas (no contempladas ni aceptadas en la ley o derivadas de interpretaciones incorrectas de la ley). **Las erosiones lícitas se denominan a veces gastos tributarios**” (el destacado es propio).

De este modo, los gastos tributarios pueden adoptar distintas formas:

- i. Exenciones tributarias: montos que se excluyen de las bases imponibles y que implican la liberación parcial o total del impuesto.
- ii. Deducciones tributarias: montos que se pueden rebajar o deducir de la base imponible.

iii. Créditos tributarios: montos que se deducen del pago de impuestos o permiten rebajar los mismos. Si bien es un gasto tributario, no es una erosión a la base imponible, porque el crédito se descuenta del impuesto pagado.

iv. Tasas reducidas: una tasa menor a su impuesto de referencia aplicable a determinadas transacciones tributables o sujetos tributarios.

v. Diferimientos: postergación del pago de impuestos. De acuerdo a la OCDE, los gastos tributarios pueden ser utilizados como un instrumento de política y frecuentemente pueden ser sustitutos del gasto público directo.

De éstas, las erosiones comparten: las exenciones, las deducciones, diferimiento en el pago de los impuestos; a las que se deben sumar las siguientes:

i. Franquicias: pretenden incentivar en las empresas la asignación de recursos para desarrollar una actividad de bien social.

ii. Zonas Francas: áreas geográficas particulares donde no se aplica el sistema de tributación normal, por realizarse operaciones de importación y exportación.

2.1.1 Objetivos de los Gastos Tributarios

Los gastos tributarios se suelen establecer con diversos objetivos, los que se pueden resumir en los siguientes:

i. Mejorar la progresividad del sistema tributario: Los gastos tributarios se establecen para reducir la tributación de las personas de menores ingresos con el propósito de mejorar la progresividad del sistema tributario. Este tipo de

concesiones son comunes en el IVA, por ejemplo, cuando se aplican exenciones a la canasta básica o, en general, a aquellos bienes cuyo consumo representa una fracción mayor del ingreso de las personas pobres que de las personas más acomodadas. Sin embargo, este tipo de gasto tiene el inconveniente que promueve la evasión y hace más difícil la administración de este impuesto. En el impuesto a la Renta, la progresividad se logra mediante una estructura de tasas marginales crecientes con el nivel de ingresos, que contempla un tramo exento que libera del gravamen a personas con un nivel de ingreso bajo cierto umbral. Sin embargo, esta estructura de tasas generalmente no se considera un gasto tributario.

ii. Otorgar una mayor eficiencia a la estructura tributaria: En esta categoría se encuentran aquellos gastos tributarios que buscan reducir las distorsiones propias del impuesto. Son más frecuentes en el impuesto a la Renta, con el que se busca reducir los desincentivos que provoca sobre la inversión, el ahorro o el empleo. En relación con el impuesto a las empresas, se consideran dentro de esta categoría las moratorias fiscales, que eximen a ciertas empresas del pago del impuesto por un período determinado; los esquemas de depreciación acelerada, que permiten llevar las inversiones a gasto en un período inferior a la vida útil económica de los activos; la reducción de las tasas impositivas sobre las utilidades devengadas, o en algunos casos sobre las utilidades reinvertidas; y los créditos tributarios a la inversión. En los impuestos sobre las rentas personales, estos incentivos frecuentemente apuntan a estimular el ahorro, a través de mecanismos tales como: la deducción de la base imponible de los montos ahorrados en

determinados instrumentos financieros; la exención a los intereses financieros y otras rentas de capitales mobiliarios; la aplicación de tasas reducidas sobre algunas rentas financieras; o la aplicación de créditos proporcionales al ahorro neto efectuado en el período tributario.

iii. Estimular actividades o consumo de bienes meritorios: a veces los gastos tributarios buscan incentivar el desarrollo de actividades o el consumo de determinados bienes o servicios que tienen el carácter de “meritorios”, es decir, que independientemente de su impacto sobre la progresividad, se considera que tienen efectos económicos o sociales positivos. Tal es el caso de los gastos tributarios que favorecen la educación, la salud, la vivienda, las actividades deportivas, los libros o las actividades culturales.

iv. Promover el desarrollo regional o sectorial: Es el caso de las denominadas zonas francas, generalmente establecidas en territorios extremos, en donde se establecen incentivos como la exoneración de IVA e impuesto a la Renta por un plazo determinado de tiempo. así también, muchos países establecen reducciones tributarias para estimular el desarrollo de actividades económicas consideradas estratégicas. También forman parte de esta categoría los incentivos para atraer inversión extranjera directa, los que a su vez pueden estar asociados a las inversiones realizadas en una zona geográfica o industria particular.

v. Reducir los costos de cumplimiento: Muchas concesiones tributarias se aplican con este propósito. Es el caso de los regímenes simplificados para

pequeños contribuyentes, que se aplican para evitar que estos deban llevar registros contables complejos, o de las exenciones para rentas ocasionales o de bajo monto, que se establecen para liberar a las personas de la obligación de hacer declaraciones de impuestos. Estas concesiones deben ser consideradas gastos tributarios cuando, además de reducir costos de cumplimiento, significan un menor pago de impuestos respecto del que se aplicaría en el régimen general.

vi. Fomentar el cumplimiento: En las dos últimas décadas varios países han incorporado en la propia estructura tributaria determinados estímulos para que las personas cumplan con el pago de impuestos. Así, en algunos países se permite deducir del impuesto a la Renta los gastos de vida, siempre que el contribuyente los acredite con las respectivas facturas. En otros, se aplica una tasa reducida de IVA cuando los pagos se realizan con medios electrónicos, lo que permite a la administración tributaria un mejor control del cumplimiento.

vii. Desgravar pagos obligatorios: Es frecuente que se exima de impuestos a aquellas transacciones que las personas deben realizar por mandato legal.

2.1.2 Ventajas y desventajas de los gastos tributarios

Los gastos tributarios son un instrumento más dentro de los distintos instrumentos de política pública de que disponen los gobiernos, tales como la acción presupuestaria directa o la acción reguladora sobre ciertas actividades.

En tal sentido, debieran ser sometidos permanentemente a evaluación,

tanto en términos de la justificación de una intervención estatal determinada, como de su eficiencia relativa, en comparación con los otros instrumentos disponibles.

Asumiendo que se ha verificado la necesidad de efectuar una política pública en un determinado ámbito, se debiera evaluar cuál es el mejor instrumento para llevar a cabo una intervención.

Surrey, en su artículo de 1970, titulado “Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A comparison with Direct Government Expenditures”, identifica cinco desventajas de los incentivos tributarios en relación con los subsidios directos, al momento de implementar una política pública:

i. Los incentivos tributarios son regresivos por naturaleza: Los incentivos benefician a quienes pagan impuestos. Con un impuesto a la renta progresivo, en el que se basa esta aseveración, los grupos de bajos recursos no están afectados y, por ende, no se benefician de los gastos tributarios. No obstante, se debe matizar esta afirmación considerando que, en el IVA y otros impuestos, la aplicación de franquicias puede contribuir a mejorar la Progresividad del sistema tributario. Sin embargo, también pueden contribuir a fomentar la evasión.

ii. Los incentivos tributarios crean ganancias inesperadas: Muchos gastos tributarios pueden crear incentivos para que las personas hagan aquello que habrían hecho de todas formas, por lo que finalmente el estímulo se transforma en un regalo inesperado o una renta para el beneficiario. Es decir, para incentivar a uno se asume el costo de varios.

iii. Los incentivos tributarios son más difíciles de administrar y controlar: La administración tributaria no tiene experiencia en administrar y controlar programas de gasto público. Sin embargo, cuando se establece un gasto tributario se ve obligada a cumplir esta función.

iv. Los incentivos tributarios distorsionan las decisiones de los mercados: En la medida en que un gasto tributario favorece a un sector específico de la economía, producirá un desvío de recursos no deseado hacia el sector favorecido. En todo caso, esto no es necesariamente una desventaja en aquellos casos en que el gasto tributario busca corregir una distorsión causada previamente por el impuesto, como es el caso de los estímulos a la inversión y el ahorro.

v. Los incentivos tributarios obligan a mantener tasas más altas de las que serían necesarias sin dichos incentivos: En efecto, para recaudar una cantidad determinada, se requerirán tasas más altas si es que una parte de la recaudación potencial se pierde por causa de la aplicación de gastos tributarios. Tasas más altas, a su vez, generan mayores distorsiones en las decisiones de los contribuyentes.

2.1.3 Medición de los gastos tributarios

Para una medición como la de la especie, es necesario definir un impuesto de referencia contra el cual comparar las disposiciones legales de cada impuesto; pero, además, se debe establecer el método de estimación del costo del gasto tributario para el Fisco.

2.1.3.1 Impuesto de Referencia

La definición de este impuesto de referencia implica establecer si determinadas tasas y estructuras son parte de la referencia y constituyen la esencia del impuesto o son parte de la excepción, tales como la unidad de tributación, el período de tributación y las deducciones aceptadas que son consideradas parte de la base y las que son consideradas parte de la excepción.

Y si bien se trata de una tarea que no cuenta con un marco objetivo, lo cierto es que la doctrina ha identificado tres enfoques o puntos de vista que permiten definir este impuesto de referencia y proceder al cálculo de los gastos tributarios, es necesario tener presente tres puntos de vistas o enfoques y que, según señalan Craig y Allan (2001) serían tres: conceptual, legal y de subsidio análogo.

Respecto del enfoque conceptual, Villela, Lemgruber y Jorratt (2009) lo definen como “aquel que procura vincular el impuesto de referencia con una “estructura tributaria normal”, que no guarda relación necesariamente con las definiciones legales del impuesto. De esta manera, el impuesto de referencia se construye revisando las diferencias que se produzcan al aplicar el impuesto real sobre un cierto concepto de renta (sea respecto de su definición o monto), se traducen en un gasto tributario.

El enfoque legal, por otra parte, se basa en el texto de la ley tributaria, por lo que los gastos tributarios serán las excepciones expresamente mencionadas por el legislador.

Por último, para el enfoque del subsidio análogo, los gastos tributarios son aquellas concesiones tributarias que claramente son análogas a un subsidio directo, (en la práctica, los dos últimos enfoques identifican de una manera similar el gasto tributario).

La opción por alguno de estos enfoques tampoco es pacífica. Tan solo en Latinoamérica, Chile sigue el enfoque conceptual, mientras que Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, Guatemala y Perú han optado por el enfoque legal. A nivel mundial, según lo constatado por Craig, Craig y Allan (2001), entre los países de la OCDE, eran seis los que aplicaban el enfoque conceptual (Australia, Bélgica, Canadá, España, Finlandia e Irlanda), mientras que cinco optaban por el enfoque legal (Austria, Corea, Francia, Holanda y Portugal) y solo dos elegían el enfoque del subsidio análogo (Alemania y Reino Unido). Por su parte, Estados Unidos utilizaba dos impuestos de referencia: uno, según el enfoque conceptual y otro, que sigue el enfoque legal.

Es del caso hacer presente que estos tres enfoques permiten definir el impuesto de referencia en relación a la base imponible, siendo igualmente necesario, para una medición apropiada del gasto tributario, la definición de otros elementos de la estructura de los impuestos como, los enunciados al comienzo de este capítulo.

Ahora bien, en lo que resulta pertinente, cabe indicar que, en los Impuestos a las Ventas y Servicios e indirectos en general, la determinación del impuesto de referencia se adecúa a estas prácticas (Villela, Lemgruber y Jorratt (2009):

i. Tasas: generalmente, se considera como referencia, la tasa legal de aplicación general. De esta manera, las tasas reducidas darán origen a gastos tributarios y las sobretasas producirán gastos tributarios negativos.

ii. Remanentes: si bien se estima que el tratamiento legal de los remanentes es parte de la referencia, para el caso de que haya un sector o grupo de contribuyentes privilegiado con una devolución de remanentes, dicho tratamiento debe constituir un gasto tributario.

iii. Devoluciones: es habitual que se consideren las devoluciones del IVA a los exportadores como parte del impuesto de referencia. Esto es consistente con un IVA en destino con base consumo.

2.1.3.2 Estimación del costo del gasto tributario para el Fisco

Como se dijo, junto con la determinación del impuesto de referencia, es necesario definir el método de estimación del costo del gasto tributario para el Fisco.

Al igual que respecto del impuesto de referencia, aquí también se distinguen tres métodos de cálculo utilizados en la estimación de los gastos tributarios:

i. Método del ingreso renunciado (o de medición ex post): mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario, para lo cual supone que los contribuyentes no experimentan cambios en su comportamiento, sea antes o después de la aplicación del gasto tributario.

ii. Método del ingreso ganado (o de medición ex ante): procura estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. A diferencia del anterior, sí se toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes, en relación con la evasión, puesto que es muy probable (o inevitable) que el nuevo ingreso originado en la derogación del gasto tributario sea evadido (tal como ocurre con una proporción de la recaudación de todos los impuestos).

Este método es el que se aplica en Chile, aun cuando su aplicación pueda ser bastante limitada, pues plantea la dificultad de que se debe disponer de estimaciones de las elasticidades de oferta y demanda de los bienes o rentas favorecidos con un tratamiento tributario preferencial.

Según informa el Servicio de Impuestos Internos (2017), “las mediciones de cada ítem del gasto tributario se realizan aisladamente, es decir, suponiendo que el resto de franquicias permanece inalterado. Sin embargo, las líneas de totales incorporan los efectos conjuntos o de derogación simultánea. Además, se aplica un supuesto de cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes: la derogación de una franquicia produce un menor ingreso disponible para los contribuyentes, con lo cual disminuye también su consumo afectable con IVA (se

supone que el desembolso bruto total de los agentes permanece constante). En la medición se contabiliza la recaudación de IVA que se deja de recaudar por derogar cada franquicia”.

iii. Método del gasto directo equivalente: estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario.

Aplicando lo anterior a lo que sucede en el país, como lo indica el Servicio de Impuestos Internos (2017), en lo que se refiere a las metodologías de estimación, “en el caso del IVA, para estimar la mayor parte de las exenciones, se usó un modelo de IVA no deducible basado en las Cuentas Nacionales del Banco Central del año 2014. Este modelo opera sobre las ventas y compras intersectoriales asociadas a las 111 actividades que componen la MIP [Matriz de Insumo Producto o MIP, que es la base de referencia de las Cuentas Nacionales]. El gasto tributario de cada exención se estima recalculando el IVA no deducible del modelo y luego extendiendo el resultado al universo de recaudación del impuesto”. Y luego agrega “Respecto del Impuesto a los Combustibles, las estimaciones se efectúan a partir de la información proveniente del formulario 29”.

Como se puede observar, el análisis de los elementos a considerar en la medición de los gastos tributarios no resulta una tarea de fácil desarrollo, puesto que existe un amplio margen de subjetividad en la aplicación de los enfoques para escoger el método de referencia como en la estimación del costo del gasto

tributario para el Fisco. Y, a nivel comparado, los enfoques y parámetros escogidos difieren de uno a otro país, por lo que examen de tanto de las estructuras escogidas como el análisis de éstas, resulta complejo.

2.2 Impuesto Específico al Petróleo Diésel

Si bien el actual tributo existe, hoy en día, en razón de la Ley N° 18.502, que establece los impuestos a los combustibles que indica; lo cierto es que el primer impuesto al combustible en Chile, data del año 1948, cuando, a través del artículo 26 de la Ley N° 8.918, se estableció un impuesto de 0,16 centavos por litro de bencina, autorizándose la destinación de estos dineros, al pago de las bonificaciones que se adeudaren a los servicios de movilización colectiva que empleasen Gasolina. Desde entonces, hasta la actual Ley N° 18.502, este impuesto no ha perdido esta naturaleza recaudatoria, toda vez que esta última norma tuvo como objetivo el financiamiento de la reconstrucción del país tras el terremoto de 1985.

En el caso particular de la Gasolina y el Petróleo diésel, el artículo 6 de la Ley N° 18.502 regula los impuestos específicos que los afectan, señalando que éstos “se devengarán al tiempo de la primera venta o importación de los productos señalados y afectarán al productor o importador de ellos” y que, en ambos casos, se expresarán en Unidades Tributarias Mensuales, según su valor vigente al momento de la determinación del impuesto por cada metro cúbico del producto, en adelante UTM/m³. En cuanto a su forma de cálculo, el referido artículo 6 señala que éste considera, para ambos casos, un primer componente, “base” o fijo,

determinado en el citado artículo 6 de la Ley N° 18.502 (cuyo valor ha cambiado en el tiempo, según lo fijó la propia norma aludida); y un segundo componente, variable, que se suma o resta al anterior, en base al mecanismo establecido actualmente en el artículo 3 de la Ley N° 20.765, que crea el mecanismo de estabilización de precios de los combustibles que indica, y su determinación corresponde se realiza a través de un decreto (supremo) dictado semanalmente por el Ministerio de Hacienda, previo informe de la Comisión Nacional de Energía.

Asimismo, el precepto en comento establece la variación que el componente base de ambos combustibles experimentará de acuerdo a la escala de tiempo que señala (de acuerdo a este precepto, los actuales componentes fijos del Petróleo diésel y la Gasolina son de 1,5 UTM/m³ y 6 UTM/m³, respectivamente).

Por otro lado, la Ley N° 20.765 (modificada por la Ley N° 20.794) fue la encargada de establecer el actual Mecanismo de Estabilización de Precios de los Combustibles que indica, conocido como MEPCO, con la finalidad de regular los precios de venta internos de la Gasolina automotriz, del Petróleo diésel, del gas natural comprimido y del gas licuado de Petróleo (los dos últimos, de consumo vehicular), sujetos a las variaciones del mercado internacional. Este sistema opera, conforme lo indica el artículo 1 de la Ley N° 20.765, *“a través de incrementos y rebajas a los impuestos específicos establecidos en la ley N° 18.502, los que se modificarán sumando o restando, a los montos establecidos en esa ley, denominados componentes base, un componente variable, determinado para cada uno de los combustibles señalados (...).*

Así, la determinación del precio de venta interno del combustible contempla el cálculo de un componente variable, el que se fija en dos etapas: la primera, es propia del Ministerio de Energía, que tiene como parámetros de cálculo, los precios de referencia (intermedios, superiores e inferiores) y los de paridad de importación.

Los precios de referencia consisten, de acuerdo al artículo 2 de la Ley N° 20.275 y la Comisión Nacional de Energía, son “valores esperados que reflejan el precio del respectivo combustible sin considerar la volatilidad de corto plazo. Estos precios de referencia se determinan para el caso de la Ley N° 20.765 en base al valor promedio pasado y futuro del Petróleo crudo representativo de un mercado relevante y un promedio de valores pasados de diferencial de refinación, y los costos de transporte, seguros, derechos de aduana y otros gastos y costos de internación, según corresponda ([link https://www.cne.cl/tarificacion/hidrocarburos/fondo-de-estabilizacion-de-precios-del-petroleo-fepp/2018-2/](https://www.cne.cl/tarificacion/hidrocarburos/fondo-de-estabilizacion-de-precios-del-petroleo-fepp/2018-2/)).

Por otro lado, el precio de paridad de importación es la cotización promedio de los combustibles: Gasolina automotriz, Petróleo diésel y gas licuado de Petróleo y para calidades similares a las vigentes en Chile, incluidos los costos de transporte, seguros y otros, cuando corresponda. Para estos efectos, para cada combustible se considerará un mercado internacional relevante o un promedio de dos mercados internacionales relevantes. Este valor se fija mediante decreto del Ministerio de Energía, previo informe de la Comisión Nacional de Energía y se expresarán metro cúbico y en pesos, tras multiplicarlos por el promedio simple del dólar observado en cada semana.

Desde el punto de vista reglamentario, la aplicación de las Leyes N° 18.502 y N° 20.765, ha sido regulada a través del Decreto N° 1.119, del Ministerio de Hacienda, de 2014, que Aprueba el Reglamento para la aplicación del Mecanismo de Estabilización de Precios de los Combustibles, creado por la Ley N° 20.765. Solo a través de este Decreto, se determinó que debe comprenderse por Gasolina automotriz, “toda Gasolina independiente de su octanaje, que se encuentre gravada en su primera venta o importación con el impuesto específico establecido en la ley N° 18.502, y que se utilice en vehículos motorizados terrestres que transiten por calles, caminos y vías públicas en general” (literal a), del artículo 1). En tanto, respecto del Petróleo Diésel, señala que “Esta categoría comprende el Petróleo diésel en todos sus grados” (literal b), del artículo 1).

En base a estos fundamentos normativos, es que el Ministerio de Hacienda, como ya se dijo, publica, semanalmente, un Decreto Exento, mediante el cual se determina el componente variable para el cálculo del impuesto específico establecido en la Ley N° 18.502, los que se pueden consultar en el link <http://www.hacienda.gov.cl/el-ministerio/mepco/decretos.html>

Habiéndose determinado lo anterior, interviene el Ministerio de Hacienda, con la finalidad de establecer el componente variable del Impuesto Específico al Combustible, en los términos del artículo 3 de la Ley N° 20.765, el que establece, a beneficio o de cargo fiscal, según corresponda, un mecanismo integrado por dicho tributo y por créditos fiscales específicos de tasa variable, a la Gasolina automotriz, Petróleo diésel y gas licuado de Petróleo y para calidades similares a

las vigentes en Chile. Para ello, tendrá en cuenta la forma de cálculo fijada en la ley y, además, las siguientes reglas:

a) Cuando el precio de referencia inferior sea mayor que el precio de paridad, el combustible estará gravado por un impuesto cuyo monto por metro cúbico será igual a la diferencia entre ambos precios. En este caso, el componente variable será igual al valor de aquel impuesto y se sumará al componente base.

b) Cuando el precio de paridad exceda al precio de referencia superior, operará un crédito fiscal cuyo monto por metro cúbico será igual a la diferencia entre ambos precios. En este caso, el componente variable será igual al valor absoluto de dicha diferencia y se restará del componente base.

Esto es, en cuanto a la determinación del impuesto específico.

2.2.1 Erosiones a la base imponible en materia de Impuesto Específico a los combustibles

2.2.1.1 Ley N° 18.502.

Recordemos que esta Ley tuvo como finalidad la recaudación de fondos en pos de la reconstrucción del país tras el terremoto del año 1985. Siguiendo con esa lógica, el artículo 7 de la mencionada ley estableció un beneficio en favor de las empresas afectas al Impuesto al Valor Agregado y para las empresas constructoras, que usen **Petróleo diésel**, que no esté destinado a vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas en general. Dicho beneficio consiste en la recuperación del impuesto de esta ley soportado en la adquisición de dicho producto, como **crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado** determinado por el período tributario correspondiente, o mediante su **devolución**. Para el caso de las empresas constructoras, la recuperación del Impuesto Específico se hará imputando la totalidad de éste soportado en la forma establecida en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975.

El mismo artículo señala que quedan fuera del alcance del beneficio, las empresas de transporte terrestre y las que utilicen vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas respecto del consumo de Petróleo diésel efectuado en ellos.

Por otro lado, las empresas de transportes ferroviario y las empresas que adquieran el Petróleo diésel en la provincia de Isla de Pascua para su uso en ella

recuperarán la totalidad del impuesto específico que soporten en la adquisición del Petróleo diésel que no esté destinado a vehículos que transitan por las calles y caminos. La recuperación del impuesto específico procederá dentro del mes siguiente al de la adquisición del producto gravado y se sujetará, en lo pertinente, a las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a los exportadores, en la forma que determine el Servicio de Impuestos Internos.

Complementando esta norma, el Decreto 311, de 1986, del Ministerio de Hacienda, creó el Reglamento relativo al beneficio que entrega el artículo 7 de la Ley N° 18.502.

2.2.1.2 Ley N° 19.674.

Esta ley establece el reintegro parcial de los peajes pagados en vías concesionadas por vehículos pesados y establece facultades para el Servicio de Impuestos Internos y otros organismos, para efectos de facilitar la fiscalización sobre los combustibles.

El artículo 2, en tanto, se refiere al beneficio estipulado para las empresas de Transporte de carga ajena por carretera, las que tendrán derecho a utilizar como Crédito Fiscal respecto del IVA, sólo un porcentaje del Impuesto Específico al Petróleo diésel, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- i. Los Camiones deben ser propios o arrendados con opción de compra.
- ii. Los camiones deben tener un peso superior a los 3.860 kilogramos.

La recuperación se hace efectiva por medio de la rebaja del Débito Fiscal IVA, soportado en operaciones propias de su giro comercial. En tanto, aquellos contribuyentes que no están afectos a IVA, pueden recuperarlo solicitando la devolución por las sumas no imputadas, mediante el procedimiento establecido para recuperar el IVA, conforme al Decreto Supremo N° 348, de 1975.

3. EROSIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIÉSEL

De acuerdo a la información proporcionada por la Administración Pública, particularmente por el Servicio de Impuestos Internos, los gastos tributarios que se relacionan con el gravamen a los combustibles y que son susceptibles de ser medidos, son:

- a) “**Crédito Especial**”: aquel contenido en el artículo 7 de la Ley N° 18.502, de 1986.
- b) “**Recup Impto Pet Diesel Transp de Carga**”: se refiere a la Recuperación del Impuesto Específico al Petróleo Diésel por parte de las empresas de transporte de carga (Ley N° 19.764, año 2001).
- c) “**Dev. Gener. Electric**”: consiste en la devolución del remanente de Crédito Fiscal a las Generadoras Eléctricas (Ley N° 20.258, 2008).

Cabe recordar que estos beneficios se relacionan exclusivamente con el Petróleo Diésel y el Impuesto Específico que lo grava, el que actúa como crédito fiscal en el IVA, tributo que también afecta a los combustibles, y que se aplica sobre la suma del precio en refinería y el margen bruto de comercialización.

Sin embargo, aun cuando el Impuesto Específico tiene incidencia sobre la Gasolina Automotriz, de los datos entregados por la Administración Pública y susceptibles de ser medidos, nada se dice respecto de las erosiones a la base imponible asociadas a la Gasolina Automotriz, salvo los montos de recaudación originados por el gravamen en comento.

De los beneficios señalados anteriormente, los dos primeros instauran la franquicia propiamente tal, mientras que el tercero vino a establecer un mecanismo de devolución anticipada del remanente de crédito fiscal a favor de empresas generadoras eléctricas, que en razón de las circunstancias económicas de la época no podían recuperar el Impuesto Específico pagado por el Petróleo Diésel usado en las turbinas.

Para recuperar el impuesto, se deberá acreditar con las facturas de compras correspondientes y declararlas en el Formulario 29, como crédito fiscal, respecto del IVA y solicitar su devolución en la forma instruida por el Servicio.

Utilizando la información proporcionada por el SII sobre los Ingresos Tributarios Anuales, entraremos al análisis de las franquicias que son susceptibles de medir en dinero, haciéndose presente que, respecto del IVA acumulado en razón de compras de Petróleo Diésel, no existe información disgregada, por lo que solo es posible revisar la incidencia de este gravamen desde su relación con las franquicias en examen, que tienen carácter de Crédito Fiscal.

3.1 Crédito Especial al Petróleo Diésel:

Como se explicó antes, hoy en día, la determinación del Impuesto Específico tiene un componente fijo o base, establecido en la Ley N° 18.502; mientras que su componente variable se determina de acuerdo a un sistema de regulación del precio del combustible, cuyo objeto es aminorar el impacto de las fluctuaciones de corto plazo de los precios internacionales sobre los precios internos.

Han existido cuatro sistemas de estabilización, enfocados en enfrentar los problemas que generan alzas repentinas de los precios de los combustibles. Sin embargo, los dos primeros fueron diseñados partiendo de la base que los precios volverían a sus tendencias habituales y, por lo tanto, compensarían las variaciones de precio soportadas; algo que finalmente no ocurrió, puesto que los cambios transitorios se transformaron en permanentes.

El mecanismo de todos estos sistemas, en cuanto a la determinación del Impuesto o Crédito Fiscal, es similar en los cuatro, funcionando en base a la determinación de precios de paridad de importación y precios de referencia. Para ello, se tiene como **precio de paridad** a la cotización observada en los mercados internacionales relevantes (el principal es el de la Costa del Golfo de Estados Unidos), considerando el valor FOB, los costos de transporte, seguros, derechos de aduana y otros gastos y costos de internación, según corresponda. En tanto, los **precios de referencia** son valores esperados que reflejan el precio del respectivo combustible sin considerar la volatilidad de corto plazo. Estos precios de referencia consideran un Precio de Referencia Superior, uno intermedio y uno inferior. El precio de referencia intermedio es calculado sobre la base del precio esperado de mediano y largo plazo del mercado petrolero.

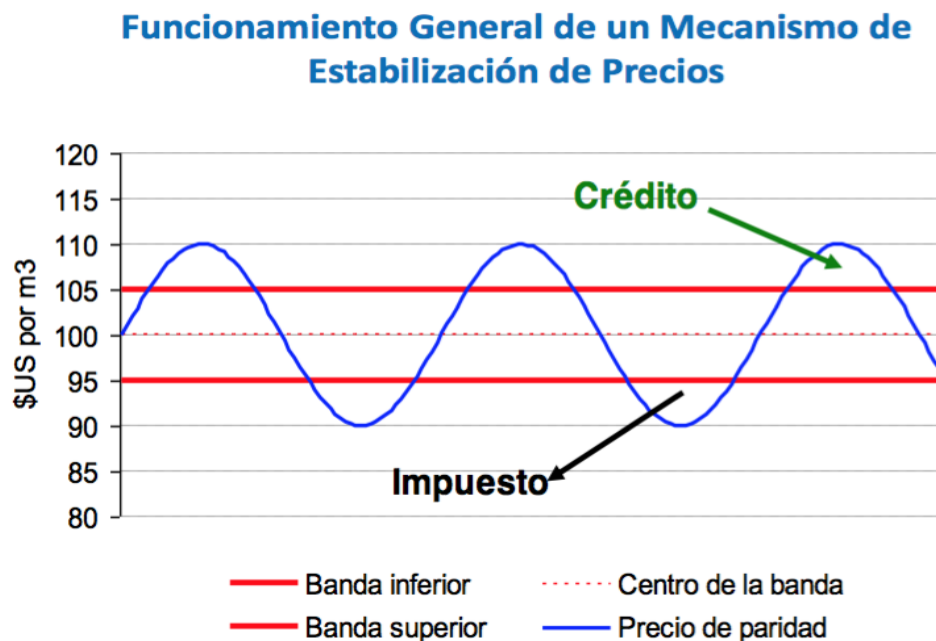
En cuanto a la forma de determinar el Impuesto a pagar o el Crédito Fiscal a favor, las reglas comunes a los cuatro sistemas son las siguientes:

- Si el precio de referencia inferior es mayor que el precio de paridad, se configura un impuesto cuyo monto por metro cúbico será igual a la diferencia entre ambos precios. En este caso, el componente variable de ese Impuesto Específico es igual al valor del tributo y se suma al componente base (fijado en la Ley N° 18.502).

- Si el precio de paridad excede al precio de referencia superior, operará un crédito fiscal cuyo monto por metro cúbico será igual a la diferencia entre ambos precios. En este caso, el componente variable del Impuesto Específico es igual al valor absoluto de dicha diferencia y este valor se restará del componente base.

- Si el crédito fiscal fuera mayor que el componente base, el valor absoluto de la diferencia entre ambos será abonado por el Servicio de Tesorerías al importador o vendedor en la primera venta en Chile, según se establezca en el reglamento.

Gráficamente, se expresa se la siguiente forma:



Fuente: Presentación “El Kerosene y el Sistema de Estabilización de Precios del Petróleo”, Ministerio de Energía, Gobierno de Chile, junio 2016.

En los cambios de estos mecanismos, particularmente en el último, se tuvo especial cuidado de no afectar el actual nivel del Impuesto Específico a los Combustibles, por cuanto se trata de “*un buen instrumento de política pública por las siguientes razones:*”

(i) *El consumo de combustibles para uso vehicular tiene externalidades que deben ser internalizadas en el precio del consumidor para evitar un nivel de consumo más allá del socialmente eficiente; de algún modo ha evolucionado hacia un “impuesto verde”. Las externalidades negativas que suelen presentarse en este tipo de consumo son la contaminación ambiental, la congestión vehicular, accidentes de tránsito, etc. En esta misma línea, organizaciones internacionales*

como APEC, G20 y OECD se han pronunciado en contra la utilización de subsidios ineficientes a los combustibles fósiles, en el marco del desarrollo de una estrategia de crecimiento verde.

(ii) Es un impuesto progresivo. De acuerdo a la última Encuesta de Presupuestos Familiares, las familias de los quintiles de más ingresos son aquellas familias que más gastan en consumo de gasolina.

(iii) Este impuesto constituye una fuente importante de ingresos fiscales. La recaudación del IEC de la gasolina y el diesel en el año 2013 representó cerca del 5% de la recaudación tributaria total, con US\$ 2.360 millones de dólares (cerca de un 0,9% del PIB).

(iv) En relación a un conjunto de países, Chile no presenta impuestos específicos a los combustibles elevados.” (Historia de la Ley N° 20.765).

Otro punto coincidente es que, en estos sistemas, el Impuesto Específico no constituye base imponible del IVA en ninguna etapa de la importación, producción, refinación, distribución ni en la venta al consumidor. En tanto, los créditos fiscales serían deducibles de la base imponible en la primera venta o en la importación.

Dicho lo anterior, entraremos a conocer los sistemas de los que hemos hablado:

3.1.1.- FEPP (Fondo de Estabilización de los Precios del Petróleo)

Fue creado en 1991 mediante la Ley N° 19.030, para atenuar los efectos de las alzas en los precios de todos los combustibles, derivadas de la guerra del Golfo Pérsico, con el objeto de disminuir los rie

sgos inflacionarios, fiscales y de balanza de pagos, de la economía nacional. Actualmente existe y se aplica solo para el kerosene doméstico.

El FEPP se constituyó con un aporte inicial de 200 millones de dólares, provenientes del sobreprecio del cobre. Se había concebido para que no constituyera un impuesto o un subsidio, sino que sólo fuese un mecanismo de estabilización fiscalmente neutro, donde se protegiera al consumidor, a menos que el aumento de los precios externos comprometiera el agotamiento del Fondo; pero, frente a una baja significativa del precio, una parte de la reducción iría en beneficio del consumidor y la otra se destinaría al Fondo de Estabilización y al reintegro de los recursos obtenidos inicialmente del Fondo de Compensación del Cobre.

Sin embargo, a pesar de esas expectativas, el precio del Petróleo se mantuvo en una constante alza tras el término de la Guerra, por los que los dineros del Fondo se agotaron y, una vez ocurrido el fenómeno del huracán Katrina, no pudo afrontar la protección a los hogares de las grandes alzas de los precios. Como las determinaciones del FEPP se realizan en dólares, por lo que el riesgo en la paridad cambiaria es semanal y traspasable íntegramente a público.

En efecto, tal como lo señala el Mensaje Presidencial del proyecto de la Ley N° 20.493 (SIPCO), “*El FEPP redujo en parte las oscilaciones de los precios internos en el período hasta 2000. En el caso de la gasolina, la volatilidad del precio de paridad de importación fue 4,04% semanal durante el período enero de 1991 a diciembre del 2000. Al agregar el efecto del FEPP sin IVA ni Impuesto Específico a los Combustibles (IEC), esa volatilidad semanal descendió hasta 2,90%. En el caso del diesel, la volatilidad del precio de paridad de importación fue 3,32% en el mismo período. Nuevamente, al agregar el efecto del FEPP sin IVA ni IEC, esa volatilidad semanal descendió, esta vez hasta 2,42%” (el destacado es propio). Y luego agrega: “Así, el **FEPP logró eliminar sólo un cuarto de la volatilidad subyacente en los precios internacionales.** Se destaca que el FEPP obtuvo ese resultado con un ancho de banda de +/-12,5% del precio de referencia” (el destacado es propio).*

3.1.2.- FEPCO (Fondo de Estabilización de Precio de Combustibles): se creó el 2005 mediante la Ley N° 20.063, en respuesta a los efectos del huracán Katrina. Constituido con US\$10 millones en septiembre de 2005 (provenientes del Fondo de Compensación de los Ingresos del Cobre).

Este Fondo subsistió hasta el 30 de junio de 2010, conforme lo estipuló la misma Ley N° 20.063, momento en el que el FEPP, recuperó su vigencia para todos los combustibles.

3.1.3.- SIPCO (Sistema de Protección a los Contribuyentes): creado por la Ley N° 20.493, el 2011, el sistema dejó de ser un Fondo y actuaba sobre los combustibles incluidos en la Ley N°18.502 a través de un componente variable que se restaba o sumaba del Impuesto Específico a los combustibles, cuando existía un crédito o un gravamen, respectivamente.

Con este sistema se propuso focalizar la protección en los contribuyentes del Impuesto Específico, flexibilizando su magnitud, de modo de favorecer a los contribuyentes que asumen la carga de limitar las externalidades negativas, tales como congestión, contaminación y otras. Lo anterior, dado que se había observado que la mayor parte del volumen de combustibles que recupera el Impuesto Específico es consumido por entidades que pueden proveerse por sí mismas de un plazo para enfrentar los costos de ajustarse a los cambios en los precios de combustibles, o acceder a mecanismos provistos por terceros. Con el SIPCO, se estimó que se liberaría un tercio de los recursos fiscales que consumió el FEPCO, que respaldaron coberturas para consumidores que pueden acceder por su cuenta a coberturas privadas.

Se preservó el ancho de banda establecido por el FEPP, ya que, como se indicó en el Mensaje Presidencial del proyecto de esta Ley, *“De haber operado el ancho de banda de +/-12,5% en ese período, el costo fiscal directo del FEPCO habría sido menor en un 53%. Esta cifra considera créditos menos impuestos, el aporte fiscal vía ENAP y la reducción en la recaudación de IVA”*.

Además, se estimó pertinente operar en una segunda etapa, introduciendo seguros de protección ante las variaciones de precios, siguiendo la práctica mundial para coberturas de este tipo. En su modalidad más simple, un seguro de protección consiste en pagar una prima a todo evento y en cobrar una indemnización de ocurrir el evento cubierto, vale decir, el aumento en el precio de un determinado combustible en el mercado internacional, que exceden de cierto umbral o “precio de ejercicio”, fijado previamente, al momento de contratar el seguro. El Fisco recuperaría la prima pagada sumando un componente al Impuesto Específico a los Combustibles. En caso de existir indemnización, el Fisco la transmitiría en su totalidad a los contribuyentes del tributo, por la vía de restar de éste el cuociente obtenido, dividiendo la indemnización total entre el número total de metros cúbicos cubiertos.

A diferencia de sus predecesores, que utilizaron un sistema de impuestos y créditos, este mecanismo operaba con incrementos y rebajas al monto del Impuesto, en base a los componentes base (definido en la Ley N° 18.502) y variable, que se calcularía, en una primera etapa, al igual que en el FEPCO.

En cuanto a la efectividad del sistema, según el mensaje presidencial de la Ley que creó el MEPCO, *“Durante el periodo de operación del SIPCO, este mecanismo funcionó en alrededor de 21% de las semanas. A pesar de lo anterior, durante este período se registraron alzas máximas semanales en torno a \$30 por litros, mientras que la volatilidad medida por la desviación estándar fue cercana a \$10 por litros, sólo un poco menor que la volatilidad que habría existido sin el mecanismo, la cual hubiese alcanzado los \$11,4 por litros. Por su parte, durante el*

periodo de vigencia del “segundo SIPCO” la volatilidad de los precios de los combustibles alcanzó los \$10,5 por litro, cifra no muy distinta del \$11,6 por litros que hubiese habido sin mecanismo.” Y este fracaso se explica, en parte, porque, al operar en dólares, no lograba proteger a los consumidores de las alzas del tipo de cambio, mientras que el precio del Petróleo Diésel se paga en pesos. Además, la banda del SIPCO permitía que las alzas pudieran superar los \$100 por litro, sin que entrara en aplicación el mecanismo.

3.1.4.- MEPCO (Mecanismo de Estabilización de Precios de los Combustibles):

creado por la Ley N° 20.765, el año 2014, vino a reemplazar al SIPCO y cambió aspectos metodológicos. Es el que rige actualmente, particularmente en materia de Petróleo Diésel.

A diferencia de los mecanismos anteriores, las determinaciones del MEPCO se realizan en pesos, por lo que recoge el riesgo en la paridad cambiaria, no traspasándose a público en forma directa. Además, se redujo el ancho de la banda de referencia, para atenuar de manera más efectiva el impacto de importantes fluctuaciones en los precios de los combustibles.

Con estas medidas, se pretendió beneficiar directamente a los hogares consumidores de los combustibles, y que no percibían las regalías de los sistemas predecesores. Como señala el Mensaje Presidencial del Proyecto de esta Ley: “*A diferencia de los sistemas basados en Fondos aplicados en el pasado, la*

focalización a través del ajuste del Impuesto Específico permite evitar que los contribuyentes que recuperan el Impuesto Específico recibían una protección adicional a la que ya poseen. “

Además, se estableció un mecanismo de estabilización adicional, consistente en un ajuste del componente variable del Impuesto Específico, de manera tal que las variaciones de precios mayoristas en pesos no puedan superar, en una semana, las 0,12 UTM por metro cúbico, si es que son cambios al alza, y que no puedan ser menores a -0,12 UTM por metro cúbico si son a la baja, en el mismo periodo.

Por último, se estableció una Cláusula de salida, que garantiza que el costo fiscal del mecanismo de estabilización sea fiscalmente sustentable. Esta figura consiste en que, si ha acumulado una diferencia en recaudación respecto a la que se obtendría de no operar el mecanismo creado por este proyecto, equivalente en pesos a US\$ 500 millones, el componente variable del Impuesto Específico se llevará gradualmente hasta cero en un plazo de 12 semanas a un ritmo tal que no se acumule una diferencia de recaudación adicional equivalente en pesos a US\$100 millones.

A continuación, se analizarán estos conceptos, en relación a la información estadística proporcionada por el Servicio de Impuestos Internos, respecto de los Ingresos Tributarios, entre los años 1993 y 2017.

3.2 “Recuperación del Impuesto al Petróleo Diésel para las empresas de Transporte de Carga”

Como una manera de favorecer a las empresas de transporte de carga, el artículo 2 de la Ley N° 19.764, de 2001, estableció que éstas pueden recuperar un porcentaje del Impuesto Específico al Petróleo Diésel, por las adquisiciones de este combustible efectuadas a contar del día 20.10.2001, el que tendrá el carácter de crédito fiscal respecto del IVA soportado en operaciones propias de su giro comercial, en contra del débito fiscal generado en el mismo período tributario en que se efectúen las adquisiciones de Petróleo Diésel o bien, dentro del plazo que se señala en el inciso final del artículo 24 de la Ley del IVA. Esta norma también beneficia a las empresas que realicen transporte de carga desde Chile al exterior y viceversa.

Aquellos contribuyentes que no están afectos al Impuesto al Valor Agregado o que, por la cuantía de su débito fiscal, no hayan recuperado total o parcialmente el porcentaje correspondiente, del Impuesto Específico, podrán solicitar la devolución de las sumas no imputadas, de acuerdo al artículo 36 de la Ley del IVA y su Reglamento.

Este artículo 2° ha sufrido diversas modificaciones, tanto en lo que se refiere a los plazos como a los porcentajes establecidos en la escala gradual de recuperación del Impuesto Específico, distinguiéndose una etapa de **aplicación universal** de los siguientes porcentajes:

Texto original Ley N° 19.764 (2001)	<p>a) Entre la fecha de vigencia de esta ley y el 31.12.2001: 10% x F (donde el factor "F", "corresponderá al cuociente entre el valor "9" y el número de meses que medie entre el primero del mes de publicación de la presente ley y el 31.12.2001. El porcentaje resultante de aplicar dicho factor se redondeará al múltiplo de 0,5% más cercano").</p> <p>b) Entre el 01.01.2002 y 31.12.2002: 10%</p> <p>c) Entre el 01.01.2003 y 31.12.2003: 20%</p> <p>d) A partir del 01.01.2004: 25%</p>
--	--

Ahora bien, las Leyes N° 19.935 (2004), N° 20.115 (2006), N° 20.197 (2007), N° y N° 20.278 (2008), vinieron a establecer nuevos periodos de vigencia para estos porcentajes, observándose, sólo en el artículo 2° Transitorio de la Ley N° 20.278, una variación del porcentaje a regir durante el período comprendido entre el 1 de julio del año 2008 y el 30 de junio del año 2009, ambas fechas inclusive. Ello fue el producto del acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y los gremios del transporte (Fenabus y la Confederación de Dueños de Camiones), los que, encabezados por los camioneros, paralizaron el país, en protesta a la inestabilidad en el precio de los combustibles y sus efectos en su rubro.

Los ajustes en comento se resumen a continuación (detalles en Anexo N° 1):

TABLA COMPARATIVA: MODIFICACIÓN PORCENTAJE DE RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO				
	Ley N° 19.935 (2004)	Ley N° 20.115 (2006)	Ley N° 20.197 (2007)	Ley N° 20.278 (2008)
20%	Hasta 30.06.2006:	Sin modificaciones	Sin modificaciones	Sin modificaciones
25%	A partir del 01.07.2006	A partir de 30.06.2007	A partir del 01.07.2008	80%, entre 01.07.2008 y 30.06.2009

Luego, vino una segunda etapa, en la que, a partir de 2009, con la Ley N° 20.360, se cambió, anualmente, la forma de determinar la recuperación del impuesto, esta vez, en función de los ingresos anuales de los contribuyentes, favoreciendo con un porcentaje más alto a aquellos que tenían un menor volumen de ingresos al año. Dichas medidas se originaron, según explica la Historia de esa Ley, como una forma de hacer frente a la crisis internacional que también asolaba a Chile en ese entonces. En dicho escenario, la Confederación del Transporte llegó a un acuerdo con el Ministerio de Hacienda, para prorrogar en un año, el beneficio que concedió la Ley N° 20.278, toda vez que las empresas de transporte pequeñas tuvieron problemas para incorporar a sus contratos los índices de costos de transporte instaurados por el Instituto Nacional de Estadísticas, con el objeto de hacer menos vulnerables a las empresas del rubro a las variaciones de precios. Además, habían dos o tres empresas de transporte internacional de carga que originalmente no pudieron acceder al beneficio, por lo que la Ley N° 20.360 las incorporó.

Se hace presente que, aun cuando el beneficio comenzó a regir el año 2001, solo el año 2004, después de la dictación de la Resolución Exenta N° 74, de 2003, el Servicio de Impuestos Internos comenzó a recabar la información sobre esta franquicia, con la modificación del Formulario 29. Teniendo presente esa circunstancia, el análisis comenzará, entonces, desde el año 2005, conforme a los años escogidos para analizar en este trabajo.

3.3- “Devolución Generadoras Eléctricas”

El artículo 1° de la Ley N° 20.258 (2008), estableció un beneficio, aplicable desde el 01 de abril de 2008 hasta por el remanente de crédito fiscal devengado en marzo de 2011, para las empresas generadoras eléctricas que tengan derecho a recuperar el Impuesto Específico al Petróleo Diésel conforme a la Ley N° 18.502 y que posean los medios de generación operados en sincronismo con un sistema eléctrico de una capacidad instalada de generación superior a 1.500 Kilowatts, conforme a la Ley General de Servicios Eléctricos. En el caso de sistemas eléctricos cuya capacidad instalada de generación sea superior a 200.000 Kilowatts, se requería, además, que dichos medios de generación participen directamente o a través de otras empresas en las transferencias de energía y potencia establecidas en la Ley General de Servicios Eléctricos.

La franquicia consistía en la recuperación del remanente del crédito fiscal de IVA originado en el Impuesto Específico proveniente de adquisición de Petróleo Diésel, en favor de las empresas generadoras eléctricas, cuando en el respectivo mes el monto del crédito fiscal total aplicable excediera el débito fiscal del mismo mes.

De acuerdo a la Historia de la Ley, este beneficio surgió porque el segmento generador eléctrico debió reemplazar la energía aportada por el gas natural, cuya exportación atravesaba por dificultades, y también al agua, debido a la época de sequía que reinaba en Chile. Sin embargo, el mecanismo de recuperación previsto

en la Ley N° 18.502 no permitía a las generadoras eléctricas recuperar la totalidad del Impuesto Específico que les había sido recargado, ya que, por sus magros resultados operacionales, generaban un débito fiscal menor al crédito fiscal asociado.

Para determinar el monto a devolver, el artículo 2° de la Ley N° 20.258 estableció que éste sería la cantidad menor entre:

- i. El monto del impuesto específico al Petróleo Diésel recargado o pagado en el señalado período por compras de combustible destinadas a la generación de electricidad.
- ii. El valor que resulte de la diferencia entre el total del crédito fiscal al Impuesto al Valor Agregado declarado en el período y el débito fiscal del mismo.

Así las cosas, lo que recuperaba el contribuyente era el remanente de crédito fiscal generado a su favor en el mes, dentro de cual podría haberse encontrado el correspondiente a las adquisiciones de Petróleo Diésel (destinado o no a la generación eléctrica). Para determinar la cantidad a devolver a las empresas favorecidas, el artículo 2° de la Ley N° 20.258 y la Circular SII N° 22, de 2008, señalan que éste sería aquel monto menor entre el Impuesto Específico por Petróleo Diésel fuere destinado por el contribuyente a la generación eléctrica, y el remanente del crédito fiscal del mes. De esta manera, el monto de recuperación del impuesto no era necesariamente el Impuesto Específico.

Con este antecedente, es posible señalar, entonces, que este beneficio no

constituye una erosión a la base imponible del Impuesto Específico al Combustible, sino más bien, a la del IVA, y que, según el resultado aritmético, podría equivaler al Impuesto Específico al Petróleo Diésel soportado en el mes.

En cuanto a los datos proporcionados por el SII y que se analizarán en el próximo capítulo, hay que tener en cuenta que la información para la solicitud de devolución de este remanente se ingresaba en el código 718 “Devolución Solicitud Ley N° 20.258 por remanente CF IVA originado en Impuesto Específico Petróleo Diésel (Generadoras Eléctricas)”, sólo a partir de las declaraciones de diciembre de 2008 en adelante, cuando la Resolución Exenta N° 165, de 18.12.2008 modificó el F29, incorporando dicho código. Ahora bien, la Circular N° 22, de 2008, dispuso diversas instrucciones para las declaraciones presentadas en papel o por internet, según fuese en abril o mayo de 2008, puesto que el F29 declarado por la segunda vía contaría con el código 718 a partir de mayo de 2008; sin embargo, no existe información acerca de la efectiva aplicación de la instrucción prevista en la Circular.

4.- ANÁLISIS DE LAS EROSIONES A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO ESPECÍFICO AL PETRÓLEO DIESEL.

Como adelantamos en el capítulo anterior, las franquicias tributarias relativas a este combustible han sido medidas por la Administración Pública, a través de las Series de Ingresos Tributarios Anuales 1993-2010 y 2009-2017, publicadas por el Servicio de Impuestos Internos (en base a la información proporcionada por el Servicio de Tesorerías), expresadas en: millones de pesos de cada año, como porcentaje del total de impuestos y como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) de cada año.

Para efectos de este trabajo, se seleccionaron los años 1993, 1998, 2003, 2008, 2013 y 2017, y así medir el impacto de estas erosiones en la recaudación de ingresos fiscales totales. Para el caso de la franquicia de Devolución del Remanente de Crédito Fiscal a las Generadoras Eléctricas, el análisis se realizó respecto del total del periodo de su vigencia, es decir, 2008 a 2011, en razón de la brevedad del periodo.

Asimismo, para los periodos en estudio la información en pesos nominales se actualizó a agosto de 2018, para tener una mirada real de la situación.

Éste es el cuadro ofrecido:

TABLA N° 1
Ingresos y Gastos Tributarios del Impuesto Específico al Petróleo Diésel
(en millones de pesos reales)

	1993	1998	2003	2008	2013	2017
A.- IVA General	4.593.839	6.033.947	6.894.617	5.809.075	13.463.962	16.835.158
B.- Petróleo Diésel	131.928	175.374	209.904	269.731	267.910	330.025
C.- Crédito Especial	-94.720	-166.535	-173.963	-468.412	-345.154	-299.666
D.- Recup. Impto. Pet. Diesel Transp. Carga	0	0	0	-48.431	-61.221	-58.140
E.- Dev. Gener. Electric.	0	0	0	-130.026	0	0
F.- INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	9.457.300	11.597.528	13.381.963	22.877.215	27.691.425	32.192.653
G.- Crédito Especial/IVA General	-2,06%	-2,76%	-2,52%	-8,06%	-2,56%	-1,78%
H.-Crédito Transporte Carga/ IVA General	0	0	0	0,83	0,45	0,35
I.-Dev. Gen. Electr. / IVA General	0%	0%	0%	2,24%	0%	0%
J.- Variación anual PIB	7%	3,90%	4,10%	3,50%	4%	1,50%
K.- %PIB Crédito Especial	0%	0%	0%	0%	-0,20%	-0,20%
L.- %PIB Recup. Impto. Pet. Diesel Transp. Carga	0%	0%	0%	0%	0%	0%
M.- %PIB Dev. Generadoras Eléctricas	0%	0%	0%	0,10%	0%	0%
N.- Consumo interno del petróleo (miles m³)	3.177	4.663	5.030	9.806	8.945	9.764

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos extraídos del SII.

- 1.- Montos expresados en millones de pesos, actualizados a 31 de agosto de 2018.
- 2.-DESCRIPCIÓN DE LOS ÍTEMS:
- A.- IVA General:** corresponde a la recaudación del IVA total.
- B.- Petróleo Diésel:** es la recaudación del Impuesto Específico al Petróleo Diésel, contenida en la Ley N° 18.502 (1986).
- C.- Crédito Especial:** corresponde a la franquicia generada por la aplicación del artículo 7° de la Ley N° 18.502, en conjunto con los distintos sistemas de estabilización de precios de los combustibles.
- D.- Recup. Impto. Pet. Diesel Transp. Carga:** se refiere a la Recuperación del Impuesto Específico al Petróleo Diésel por parte de las empresas de transporte de carga (Ley N° 19.764, año 2001).
- E.- Dev. Gener. Electric.:** corresponde al beneficio de la devolución del remanente de Crédito Fiscal a las Generadoras Eléctricas, creado por la Ley N° 20.258 (2008).
- F.- INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS:** es la recaudación de ingresos tributarios, sin considerar las cuentas no tributarias.
- G.- IVA General/ Crédito Especial:** es la relación entre los conceptos A y C, anteriores.
- H.- IVA General/ Recup. Impto. Pet. Diesel Transp. Carga:** es la relación entre los conceptos A y D, anteriores.
- I.- IVA General/Dev. Gen. Electric.:** es la relación entre los conceptos A y E, anteriores.
- J.- Variación anual PIB:** es la variación porcentual del Producto Interno Bruto real.
- K.- %PIB Crédito Especial:** es la representación porcentual del Crédito Especial señalado en la letra C, en el Producto Interno Bruto.
- L.- %PIB Recup. Impto. Pet. Diesel Transp. Carga:** es la representación porcentual de la Recuperación del Impuesto por el Transporte Carga señalado en la letra D, en el Producto Interno Bruto.
- M.- %PIB Dev. Generadoras Eléctricas:** es la representación porcentual del ítem Dev. Gener. Electric., señalado en la letra E, en el Producto Interno Bruto.
- N.- Consumo interno del petróleo (miles m³):** corresponde a las ventas de Petróleo Diésel en el país.
- ▣

Este cuadro es un resumen ad-hoc de las presentaciones del Servicio (que se acompañarán en los Anexos). Para efectos de homologar la información, este cuadro se basó en la información de la Serie de Ingresos Tributarios Consolidados Anuales 2009-2017, y se agregaron los datos del año 2008, contenidos en la Serie de Ingresos Tributarios Anuales en moneda nacional 1993-2010. Sin embargo, ambas series se diferencian en que la de 2009-2017: a) no cuenta con la línea “Conversión de Pagos” que agrupaba los ingresos en moneda extranjera, debido a que éstos se consolidan con los ingresos en moneda nacional, distribuyéndose entre los distintos impuestos correspondientes a estos ingresos; y, b) los ítems “Crédito Art 11/Ley 18211 (Zona.Franca)”, “Recuperación Impuesto Petróleo Diésel Transporte de Carga” y “Fluctuación Deudores IVA Importaciones.” no están considerados en esta Serie dentro del resultado del IVA. Por esta razón, en lo relativo a lo dicho en la letra a), en la línea “Ingresos Tributarios Netos” del año 2008, se considera la “Conversión de pagos en moneda extranjera”; y en cuanto a la letra b), se restaron los ítems señalados del cálculo del IVA, también para el año 2008.

Para contextualizar de mejor manera la medición de las erosiones, se expondrá una síntesis de la realidad nacional, para los años 1993 a 2017, centralizado en los datos expuestos en la tabla adjunta.

4.1- Medición de las Erosiones.

4.1.1. Crédito Especial y Recuperación del Impuesto para las Empresas

Transporte de Carga.

Conforme a los datos de la tabla, es posible señalar que, por cada peso real pagado por el Impuesto Específico, se devolvieron: 0,72 pesos reales para 1993; 0,95 pesos reales para 1998 y 0,83 pesos reales para 2003. Con relación a la recaudación del IVA, se dejó de percibir un 2,06% para 1993; 2,76% para 1998 y 2,52% para 2003.

En lo relativo a la Devolución del Impuesto para empresas de Transporte de Carga (teniendo presente que los datos están disponibles desde 2004), se puede señalar que entre los años 2005 y mediados del 2006, la tasa de recuperación del Crédito Fiscal fue de 20%, aplicables a todos los contribuyentes. Luego, con las modificaciones legales, se aplicaron tasas diferenciales según el volumen de ingresos de los contribuyentes, por lo que desde el segundo semestre de 2009 hasta mediados de 2010, se aplicó una tasa de 80% a los contribuyentes que generaban ingresos menores o iguales a 18.600 UTM; 50%, para el tramo siguiente, hasta 42.500 UTM; y 32%, por sobre esa cifra.

Por otro lado, la sequía obligó a trasladar la generación de electricidad desde las hidroeléctricas al parque termoeléctrico, aumentando el consumo del Petróleo Diésel de un 2% en enero de 2007 a 34% en enero 2008, lo que redundó en un

incremento el uso de los beneficios del Crédito Especial, así como la reciente Recuperación del Remanente de Crédito Fiscal por las Generadoras Eléctricas, la que representó el 2,24% de la recaudación de IVA General, mientras que el uso del Crédito especial aumentó del 2,52% en el año 2007, al 8,06% en el 2008, respecto de la recaudación de IVA General.

En cuanto al Crédito al Transporte de Carga, se debe recordar que, tras las movilizaciones de los camioneros, se modificó transitoriamente, desde el segundo semestre del año 2008 hasta el primer semestre del 2009, la tasa de recuperación del Impuesto Específico, pasando de un 25% a un 80% de aplicación universal a todos los contribuyentes, sin tope de ventas. En razón de ello, el monto devuelto por este concepto aumentó de \$23.787 millones de pesos reales, a \$48.431 millones de pesos reales.

En términos de Crédito Especial, se puede apreciar un incremento, que va aparejado del aumento de la recaudación del Impuesto Específico, así como un crecimiento del consumo interno del Petróleo Diésel. Si bien el precio del petróleo, después de un alza transitoria, bajó abruptamente, compensó la depreciación en el tipo de cambio, por lo que el efecto no se traspasó a los precios de los productos. En términos de recuperación del Impuesto Específico, el Crédito Especial alcanzó casi un 50% del tributo pagado; vale decir, por cada peso real pagado por este tributo, se devolvieron 1,73 pesos reales. Y, si se compara con la recaudación del IVA, el Crédito Especial representó un 8,6% de dichos dineros, que fue lo que dejó de recaudarse.

En tanto, la Devolución del Remanente de Crédito Fiscal para las empresas de transporte de carga siguió en alza, lo que se puede explicar porque desde el año 2008, con diversas modificaciones de porcentajes y de requisitos de topes de ventas, las tasas de recuperación eran altas (en general, 80% para contribuyentes en los tramos más bajos, y 31%, para los más altos).

El crecimiento económico durante el 2017, dado por los factores antes mencionados, hizo que los ingresos tributarios netos hayan sido de 32.192.653 millones de pesos reales, existiendo un incremento respecto a periodos anteriores. El IVA aparece como el impuesto de mayor recaudación tributaria, correspondiendo al 52% de los ingresos tributarios netos.

También se observa que, por el concepto de recaudación del Impuesto Específico al Petróleo Diésel (\$ 330.025 millones de pesos reales), existió un incremento atribuible al aumento de la actividad económica minera y al alza del precio del cobre.

Además, se puede concluir, respecto del Impuesto Específico que, por cada peso real pagado por este tributo, se devolvieron 0,9 pesos reales. Si lo comparamos con la recaudación del IVA, el Crédito Especial representó un 2,13% de dichos dineros, que fue lo que dejó de recaudarse.

El crecimiento económico durante el 2017 dado por los factores antes mencionados hace que los ingresos tributarios netos hayan sido de M\$ 27.691 existiendo un incremento para el 2017 con respecto a periodos anteriores. Apareciendo el impuesto del IVA como el impuesto de mayor recaudación

tributaria correspondiendo al 52% de los ingresos tributarios netos. También se observa que por el concepto de recaudación del impuesto específico a los combustibles \$ 330.025 existió un incremento netamente producto del aumento de la actividad económica minera y del alza del precio del cobre como crecimiento de la economía y que del total de créditos 2.13 % corresponden a la recaudación del impuesto específico.

Dicho de otra manera, por cada peso real pagado por este tributo, se devolvieron 0,9 pesos reales. Si lo comparamos con la recaudación del IVA, el Crédito Especial representó un 2,13% de dichos dineros, que fue lo que dejó de recaudarse.

4.1.2- Análisis del Beneficio Generadoras Eléctricas

Para efectos de este análisis, se revisará la totalidad del periodo en que estuvo vigente el beneficio (2008 a 2011). Se incluyen dos tablas, puesto que N° 2 considera los valores en dinero real, contrastado con los porcentajes del PIB conforme al cuadro del SII; mientras que la segunda considera los valores en dinero nominal, respecto de los mismos porcentajes. Para efectos de la medición utilizaremos el valor real de la franquicia y el porcentaje del PIB.

Los datos son los siguientes:

TABLA Nº 2
Ingresos y Gastos Tributarios del Impuesto Específico al Petróleo Diésel,
relativos al Crédito a las Generadoras Eléctricas
(en millones de pesos reales; porcentajes del PIB en valor nominal)

	2008	2009	2010	2011
A. Dev. Gener. Electric.	-93.612	-98.747	-72.792	-20.358
B. IVA General	7.884.583*	7.054.486	8.402.773	9.443.335
C.- IVA General/Dev. Gen. Electric.	1,19%	1,4%	0,87%	0,22%
D.- Petróleo Diésel	194.193	208.832	239.350	189.601
E.- Crédito Especial	-337.233	-301.673	-253.984	-237.811
F.- INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	16.470.447*	13.364.231	17.585.131	21.069.513
G.- Variación anual PIB	3,5%	-1,6%	5,8%	6,1%
I.- Consumo interno del petróleo (miles m ³)	9.806	9.096	8.199	8.940

*Valgan las mismas prevenciones que las realizadas para el cuadro anterior.

TABLA Nº 3
Ingresos y Gastos Tributarios del Impuesto Específico al Petróleo Diésel,
relativos al Crédito a las Generadoras Eléctricas
(en millones de pesos nominales; porcentajes del PIB en valor nominal)

	2008	2009	2010	2011
A. Dev. Gener. Electric.	-93.612	-98.747	-72.792	-20.358
B. IVA General	7.884.583*	7.054.486	8.402.773	9.443.335
C.- IVA General/Dev. Gen. Electric.	1,19%	1,4%	0,87%	0,22%
D.- Petróleo Diésel	194.193	208.832	239.350	189.601
E.- Crédito Especial	-337.233	-301.673	-253.984	-237.811
F.- INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	16.470.447*	13.364.231	17.585.131	21.069.513
G.- Variación anual PIB	3,5%	-1,6%	5,8%	6,1%
I.- Consumo interno del petróleo (miles m ³)	9.806	9.096	8.199	8.940

*Valgan las mismas prevenciones que las realizadas para el cuadro anterior.

De acuerdo al Informe Financiero N°14, de 06.03.2008, de la Ley N° 20.258 (Boletín 1463-355), se estimó que para el año 2008 se debería devolver a la Generadoras Eléctricas un monto de \$35 mil millones de pesos. Sin embargo, ese año, la devolución fue de \$93.612 millones de pesos. También señaló que el costo que la Ley generaría al Fisco sería de \$5 mil millones, puesto que las devoluciones “de todas maneras se efectuarían en el mediano plazo”.

Ahora bien, sabiendo que este beneficio, en realidad, afecta el monto del IVA a pagar, pareciera que la comparación natural debiese ser con este tributo. Y es así como podemos ver que el Crédito Fiscal recuperado por las generadoras eléctricas, representado en porcentajes del IVA general pagado para esos años (letra C.- del cuadro), fue decayendo en la medida que la economía nacional se fue recuperando.

Es así como, de no haber existido esta recuperación, se habría recaudado entre los años 2008 y 2010, en general, casi un 1% más de IVA; y en el año 2011, el porcentaje habría sido menor, dado que el beneficio se extinguió en marzo de 2011. Lo anterior, da una suma aproximada de 262.561 millones de pesos de pérdida de recaudación del IVA, siendo que el Gobierno estimó el costo de este beneficio en 35 mil millones de pesos, según señala el citado Informe Financiero N° 14.

También es posible decir, que, si bien el monto anual más alto de devolución del remanente de Crédito Fiscal se generó el 2009, lo cierto es que la media mensual de esta recuperación del 2008 fue superior a los otros años, aun si

se tiene en cuenta que el beneficio se aplicó desde el mes de abril. En los años posteriores, la media mensual fue decreciendo, lo que es coincidente con la tendencia de recuperación general de la economía nacional.

Según los datos del SII, y considerándose este beneficio como parte del IVA, es posible señalar que, en el año 2008, casi el 73% del crédito fiscal recuperado por los contribuyentes (128.480) corresponde a la devolución a las generadoras eléctricas (93.612).

En relación con los ingresos tributarios netos, el IVA general recaudado corresponde, por los años en estudio a un 46% en promedio. Esto es importante porque, en relación con la participación de los créditos en examen, éstos corresponden, en relación al IVA General a una media de 2,4% (sin considerar el impacto en el año 2008, de la devolución a las Generadoras Eléctricas). Esto quiere decir que, para los años en estudio, se dejó de recaudar un 2,4% menos, por concepto de IVA.

Por otro lado, la presencia de los mecanismos de estabilización, particularmente del FEPP y FEPCO ha reducido la recaudación de los impuestos, toda vez que ha habido años en los que el Impuesto Específico pagado ha sido inferior al Crédito Especial, por lo que la recaudación de IVA fue menor. Además, el Impuesto Específico ha sido excluido de la base de IVA, pero los créditos no lo fueron. Esta asimetría también redujo la recaudación de IVA. Sumando ambas vías, la menor recaudación de IVA en esta década se estima en US\$ 87 millones por efecto del FEPP y en US\$ 230 millones por efecto del FEPCO. Esto significa

que hay un costo en relación al IVA que no está presente en las estadísticas analizadas, por lo que el impacto en la recaudación es mayor que el señalado en la tabla.

Asimismo, en relación con el Impuesto Específico para los años 2008 y 2013, se puede apreciar que la recuperación del Crédito Especial es mayor que el Impuesto pagado, dado porque para el 2008 las Generadoras Eléctricas que usaban Petróleo Diésel se vieron beneficiadas con los créditos existentes. Y, para el 2013, cuando la economía estaba creciendo lentamente (4% de variación del PIB, por debajo de lo proyectado), aun cuando el consumo interno del Petróleo bajó, el monto del Impuesto Específico recuperado fue mayor a la cantidad de Impuesto Específico finalmente pagada.

Por otro lado, el Crédito Especial apoya el crecimiento económico en general, toda vez que favorece a contribuyentes de IVA (empresas) y exportadores, dejando fuera a los ciudadanos comunes y corrientes, quienes no pueden acceder al beneficio, por no ser sujetos de éste. Ahora bien, este Crédito Especial provoca distorsiones a nivel económico: constituye cerca del 50% del valor del litro del Petróleo Diésel, pero solo algunos lo pueden recuperar.

Conforme a lo anterior, podemos decir que el Crédito Especial y la Recuperación del Impuesto a los transportes de carga son progresivos, mientras que la Devolución del Remanente de Crédito Fiscal a las Generadoras Eléctricas no fue más que una modificación en los plazos involucrados en el mecanismo de determinación del IVA a pagar.

5. CONCLUSIONES

La importancia del combustible en las actividades económicas ha motivado diversas modificaciones al establecimiento de su precio y su tributación, las que, por lo general, han sido motivadas en respuesta a circunstancias externas, tales como crisis económicas, aumento sostenido de los precios del petróleo, movilizaciones del sector del transporte, etc.

Los combustibles, en general, son un producto doblemente gravado, tanto por el IVA como por el Impuesto Específico. En razón de ello, en la medida que ha aumentado la actividad económica, también lo ha hecho, particularmente, el consumo de Petróleo Diésel y, por consiguiente, la reducción de estos tributos.

También es posible afirmar que el Crédito Especial, la Devolución del Impuesto Específico a las empresas de transporte de carga y la del remanente de Crédito Fiscal a las generadoras eléctricas constituyen, técnicamente, créditos al Impuesto a las Ventas y Servicios. En tanto, las exenciones/deducciones a la base imponible del Impuesto Específico se pueden encontrar en la determinación del componente variable de dicho tributo. Sin perjuicio de lo dicho, estos tres beneficios igualmente constituyen un gasto tributario.

A su vez, la recuperación del impuesto por los transportistas de carga y la devolución del Remanente Fiscal a las Generadoras Eléctricas son un claro ejemplo de que estos gastos tributarios tuvieron como finalidad la promoción del desarrollo de actividades clave para el país.

En lo relativo al sector eléctrico, la franquicia constituyó un evidente apoyo

que intentaba evitar un caos a nivel nacional, puesto que, de otra manera, dichas empresas no podrían haber funcionado, afectando seriamente la actividad nacional. Aun así, el beneficio fue temporal.

En tanto, en el caso del transporte de carga, el beneficio es permanente, pero las tasas y su aplicación en razón del volumen de ventas, sufren constantes variaciones que han ido de la mano con la presión ejercida por los sectores económicos involucrados.

De lo anterior, se puede concluir que el Impuesto Específico y las franquicias que contempla, solo tienen como finalidad apoyar la normalización de la actividad económica, especialmente cuando se trata de épocas de crisis, sin que esto implique el dejar de recaudar impuestos. Se trata, entonces, de un impuesto esencialmente recaudatorio, tanto en la determinación de su cálculo como en la instauración de las distintas franquicias que le afectan, puesto que todas ellas han nacido producto de una necesidad de apoyar la economía a fin de evitar la paralización de ciertos sectores vitales para el desarrollo del país, como el transporte, minero, hidroeléctricas, etc.

Confirma esta naturaleza recaudatoria la circunstancia que de aquellos que finalmente pagan el Impuesto Específico por no cumplir con los requisitos para su recuperación, son los ciudadanos que emplean el combustible para consumo vehicular. Pero el consumo automotriz ha aumentado, alcanzando niveles históricos durante este año 2018. Según informó la Asociación Nacional Automotriz de Chile A.G. (ANAC) en su Anuario 2017, la adquisición de vehículos

livianos y medianos a Petróleo Diésel se ha mantenido constante en 28% desde al año 2014, versus el 72% de vehículos que utilizan Gasolina. De esta forma, en un mercado donde las decisiones de los consumidores no están regidas por limitaciones más que de orden económico, el Impuesto Específico al Petróleo Diésel no ha tenido ningún impacto en los volúmenes de compras de vehículos que usen este combustible. Y, en este sentido, el Impuesto Verde, cuya finalidad sí es regulatoria, tampoco ha logrado el efecto esperado.

ANEXOS

ANEXO N° 1

TABLA COMPARATIVA: MODIFICACIÓN PORCENTAJE DE RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO LEY N° 19.764	
Texto original Ley N° 19.764 (2001)	<ul style="list-style-type: none">- Entre la fecha de vigencia de esta ley y el 31.12.2001: 10% x F- Entre el 01.01.2002 y 31.12.2002: 10%- Entre el 01.01.2003 y 31.12.2003: 20%- A partir del 01.01.2004: 25%
Modificación por Ley N° 19.935 (2004)	<ul style="list-style-type: none">- Entre la fecha de vigencia de esta ley y el 31.12.2001: 10% x F- Entre el 01.01.2002 y 31.12.2002: 10%- Entre el 01.01.2003 y <u>30.06.2006</u>: 20%- A partir del <u>01.07.2006</u>: 25%
Modificación por Ley N° 20.115 (2006)	<ul style="list-style-type: none">- Entre la fecha de vigencia de esta ley y el 31.12.2001: 10% x F- Entre el 01.01.2002 y 31.12.2002: 10%- Entre el 01.01.2003 y <u>30.06.2006</u>: 20%- A partir <u>de la fecha de vencimiento establecida en el inciso primero del artículo 1° de la ley N° 20.063 (a ese entonces, 30.06.2007)</u>: 25%
Modificación por Ley N° 20.197 (2007)	<ul style="list-style-type: none">- Entre la fecha de vigencia de esta ley y el 31.12.2001: 10% x F- Entre el 01.01.2002 y 31.12.2002: 10%- Entre el 01.01.2003 y 30.06.2006: 20%- A partir del <u>01.07.2008</u>: 25%
Modificación por Ley N° 20.278 (2008)	<ul style="list-style-type: none">- Entre la fecha de vigencia de esta ley y el 31.12.2001: 10% x F- Entre el 01.01.2002 y 31.12.2002: 10%- Entre el 01.01.2003 y 30.06.2006: 20%- A partir del 01.07.2008: 25% <p>(Además, se derogó el inciso cuarto del artículo 2°).</p>

ANEXO N° 2

TABLA COMPARATIVA: EXCEPCIONES EN LA DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO (Modificaciones a Ley N° 19.674*		
	Periodo de vigencia del beneficio	Porcentajes
Modificación por artículo 2° Transitorio de Ley N° 20.360 (2009)	01.07.2009 a 30.06.2010	<ul style="list-style-type: none"> - 80%: ingresos anuales iguales o inferiores a 18.600 UTM - 50%: ingresos anuales superiores a 18.600 UTM y no excedan de 42.500 UTM - 38%: ingresos anuales superiores a 42.500 UTM
Modificación por el artículo Único de Ley N° 20.456 (2010)	01.07.2010 a 30.11.2011	<ul style="list-style-type: none"> - 63%: ingresos anuales iguales o inferiores a 18.600 UTM - 39%: ingresos anuales superiores a 18.600 UTM y no excedan de 42.500 UTM - 29,65%: ingresos anuales superiores a 42.500 UTM
Modificación por artículo Único de Ley N° 20.561 (2012)	01.12.2011 a 31.12.2012	<ul style="list-style-type: none"> - 80%: ingresos anuales iguales o inferiores a 2.400 UF - 70%: ingresos anuales superiores a 2.400 UF y no excedan de 6.000 UF - 52,5%: ingresos anuales superiores a 6.000 UF y no excedan de 15.000 UF - 31%: ingresos anuales superiores a 15.000 UF
Modificación por artículo Único de Ley N° 20.658 (2013)	01.01.2013 a 31.12.2014	<ul style="list-style-type: none"> - 80%: ingresos anuales iguales o inferiores a 2.400 UF - 70%: ingresos anuales superiores a 2.400 UF y no excedan de 6.000 UF - 52,5%: ingresos anuales superiores a 6.000 UF y no excedan de 20.000 UF - 31%: ingresos anuales superiores a 20.000 UF
* Modificación por artículo 1° de Ley N° 20.809 (2015) a Ley N° 20.658	01.01.2015 a 31.12.2018	<ul style="list-style-type: none"> - 80%: ingresos anuales iguales o inferiores a 2.400 UF - 70%: ingresos anuales superiores a 2.400 UF y no excedan de 6.000 UF - 52,5%: ingresos anuales superiores a 6.000 UF y no excedan de 20.000 UF - 31%: ingresos anuales superiores a 20.000 UF

ANEXO N° 3

Tabla de los Ingresos Tributarios Anuales a valor Nominal, elaborado por el SII en base a los Ingresos fiscales de la Tesorería General de la Republica.

CONCEPTOS	AÑO 1993	AÑO 1994	AÑO 1995	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999	AÑO 2000	AÑO 2001
IMPTO AL VALOR AGREGADO	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recup Impto Pet Diesel Transp Carga	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dev. Gener. Electric.	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IMPTO A PROD ESPECIFICOS									
Combustible (Gasolina Automotriz y Petróleo Diésel)	191.973	224.144	275.562	338.133	403.579	451.092	465.547	529.606	601.749
Gasolinas Automotrices	146.686	168.895	209.854	285.091	316.405	361.033	376.105	430.640	488.790
Importada	3.430	17.429	9.357	21.799	35.448	58.128	39.291	56.649	79.198
Nacional	143.256	151.466	200.497	263.293	280.957	302.905	336.814	373.992	409.592
Petróleo Diesel	45.286	55.249	65.708	53.042	87.174	90.059	89.443	98.966	112.958
Importada	6.693	12.601	13.906	17.523	34.497	26.447	29.742	27.477	21.867
Nacional	71.108	84.631	102.984	97.984	128.228	149.133	162.465	163.068	180.540
Crédito Especial	(32.514)	(41.983)	(51.182)	(62.465)	(75.551)	(85.520)	(102.764)	(91.579)	(89.449)
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	3.246.343	3.742.040	4.406.625	5.167.410	5.673.517	5.955.635	5.806.676	6.619.311	7.238.297

CONCEPTOS	AÑO 2002	AÑO 2003	AÑO 2004	AÑO 2005	AÑO 2006	AÑO 2007	AÑO 2008
IMPTO AL VALOR AGREGADO	0	0	(2.731)	(12.590)	(12.781)	(15.883)	(128.480)
Recup Impto Pet Diesel Transp Carga	0	0	(2.731)	(12.590)	(12.781)	(15.883)	(34.868)
Dev. Gener. Electric.	0	0	0	0	0	0	(93.612)
IMPTO A PROD ESPECIFICOS							
Combustible (Gasolina Automotriz y Petróleo Diésel)	629.881	645.889	639.146	732.801	710.868	862.553	698.280
Gasolinas Automotrices	515.046	518.562	504.213	567.978	529.721	633.854	504.087
Importada	108.723	116.961	112.400	143.798	140.261	199.070	90.402
Nacional	406.323	401.601	391.813	424.180	389.460	434.785	413.684
Petróleo Diesel	114.835	127.327	134.932	164.823	181.147	228.699	194.193
Importada	28.439	33.705	61.242	88.651	130.158	281.298	312.819
Nacional	183.608	199.147	185.360	199.737	172.526	197.851	218.607
Crédito Especial	(97.213)	(105.525)	(111.670)	(123.565)	(121.537)	(250.450)	(337.233)
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	7.709.588	8.117.437	9.114.105	11.193.361	13.227.572	16.180.989	16.470.448

CONCEPTOS	AÑO 2009	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013	AÑO 2014	AÑO 2015	AÑO 2016	AÑO 2017
IMPTO AL VALOR AGREGADO	(98.747)	(72.792)	(20.358)	(0)	0	0	0	0	0
Dev. Gener. Electric.	(98.747)	(72.792)	(20.358)	(0)	0	0	0	0	0
IMPTO A PROD ESPECIFICOS									
Combustible (Gasolina Automotriz y Petróleo Diésel)	680.273	908.615	995.381	1.101.197	1.162.772	1.350.501	1.379.008	1.492.342	1.620.567
Gasolinas Automotrices	532.195	718.600	805.780	897.438	940.439	1.072.304	1.131.276	1.234.194	1.304.041
Importada	108.199	206.927	162.811	185.057	148.544	166.182	192.684	153.073	193.056
Nacional	423.995	511.673	642.969	712.382	791.894	906.122	938.592	1.081.121	1.110.985
Petróleo Diesel	148.078	190.015	189.601	203.759	222.333	278.197	247.732	258.148	316.526
Importada	273.441	304.794	254.652	316.131	309.317	349.571	360.150	361.438	384.628
Nacional	237.064	188.540	217.280	226.207	250.259	284.226	266.990	254.006	275.069
Crédito Especial	(301.773)	(253.984)	(237.811)	(290.007)	(286.437)	(305.432)	(323.754)	(299.739)	(287.409)
Recup Impto Pet Diesel Transp Carga	(60.654)	(49.335)	(44.521)	(48.572)	(50.806)	(50.169)	(55.655)	(57.557)	(55.762)
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	13.364.231	17.585.131	21.069.513	22.773.161	22.980.583	24.493.057	27.704.796	29.107.062	30.875.874

BIBLIOGRAFÍA

3.1 Literatura

- Arellano, J.P. Corbo, V. 2013. "Criterios a considerar para una reforma del sistema tributario chileno". *Revista Estudios Públicos*. (130), pp. 203-229.
- Banco Central de Chile, Memorias, diversos años. Santiago.
- Craig, J. y Allan, W. 2001. *Fiscal Transparency, Tax expenditures, and Budget Processes: An International Perspective*. NTA Papers and Proceedings.
- Rosen, Harvey S. (2002). *Hacienda Pública* (Traducción de Jesús Ruiz-Huerta). McGraw Hill, Madrid.
- Servicio de Impuestos Internos, 2017, *Gasto Tributario 2016 a 2018*, Santiago. Consultado en: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_2016_2018.pdf
- Villalobos Valenzuela, Katia. (2011). "Crédito –Débito al impuesto al Petróleo Diésel (IEPD)-Ley N° 20.493/2011", *Reporte Tributario*, (16), 2011. Consultado en http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=50&Itemid=112
- Villela, L.; Lemgruber, A. y Jorratt, M. (Diciembre, 2009). "Los Presupuestos de Gastos Tributarios. Conceptos y Desafíos de Implementación". Banco Interamericano de Desarrollo, Documento de Trabajo IDB- WP-131.
- Yáñez Henríquez, J., 2011. *Incidencia Tributaria: ¿Quién paga verdaderamente los impuestos?*. Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Santiago.
- Yáñez Henríquez, J., 2011. "Tributación de los Combustibles", *Revista de Estudios Tributarios*, (5), pp. 171-206.
- Yáñez Henríquez, J., 2012. "Elementos a considerar en una reforma tributaria", *Revista de Estudios Tributarios*, (6), pp. 213-250.
- Yáñez Henríquez, J., 2012. "Impuestos Reguladores versus Recaudadores", *Revista de Estudios Tributarios*, (7), pp. 171-210.
- Yáñez Henríquez, J., 2012. "¿Impuestos indirectos en Chile –Análisis y Propuestas de Reformas?" Borrador de Discusión, Centro de Estudios Públicos (CEP). Consultado en

https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160304/asocfile/20160304095840/doc_Yanez_Impuestos-indirectos-en-Chile.pdf

Yáñez Henríquez, J., 2016. “¿Por qué son necesarios los impuestos?”, *Revista de Estudios Tributarios*, (16), pp. 189-222.

Yáñez Henríquez, J., 2016. “¿Evasión tributaria: atentado a la equidad?”, *Revista de Estudios Tributarios*, (13), pp. 171-206.

3.2 Legislación

Circular N° 5, que imparte Instrucciones Sobre las Modificaciones Introducidas a la Ley N°19.764, por los Artículos 3° y Segundo y Tercero Transitorios de la Ley N° 20.360, Referidos a la Recuperación por las Empresas de Transporte de Carga Internacional del Impuesto Específico al Petróleo Diésel y al Aumento Transitorio de la Tasa de Recuperación del Mismo Tributo. Servicio de Impuestos Internos, Chile. 12/01/2010.

Circular N° 51, que imparte instrucciones para la aplicación de la Ley 20.493, la cual crea nuevos mecanismos de protección para los contribuyentes de los Impuestos Específicos establecidos en la Ley 18.502, ante las variaciones en los precios internacionales de algunos combustibles derivados del Petróleo, en lo que dice relación al sistema denominado SIPCO. Servicio de Impuestos Internos, Chile. 08/11/2012.

Decreto N° 100, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile, Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Chile. Promulgada 17/09/2005, Última versión 16/06/2018.

Decreto N° 175, que fija monto y fecha de vigencia del subsidio a los combustibles líquidos que se expendan en Isla de Pascua, establecido en la Ley N° 18.502. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 23/02/1987. Última versión 07/11/1987.

Decreto N° 311 (DFL N° 311), que reglamenta el artículo 7° de la Ley N° 18.502. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 16/04/1986. Única versión. Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 08/02/2018.

Decreto N° 348, que fija disposiciones por las cuales los exportadores que indica podrán recuperar el impuesto señalado en el Título II del Decreto Ley N° 825, de 1974. Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, Chile. Promulgada 28/05/1987. Última versión 04/06/1991.

Decreto N° 1.119, que Aprueba Reglamento para la aplicación del Mecanismo de

Estabilización de precios de los Combustibles, creado por la Ley N° 20.765. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 14/07/2014. Última versión 04/12/2014.

Decreto Ley, N° 824, que aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 08/02/2018.

Decreto Ley, No. 825, Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 03/11/2017.

Decreto Ley, No. 830, Aprueba texto que señala del Código Tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 01/12/2017.

Ley N° 18.502, que establece impuestos a combustibles que señala. Promulgada 01/04/1986. Última Versión 04.08.2013.

Ley N° 19.764, que establece el reintegro parcial de los peajes pagados en vías concesionadas por vehículos pesados y establece facultades para facilitar la fiscalización sobre combustibles. Promulgada 19/04/2000. Versión Única.

Ley N° 20.765, D.O. 09.07.2014, que crea el MEPCO (modificada por la Ley N° 20.794, que extiende su cobertura). Promulgada 04/07/2014. Última versión 11/12/2014.

Resolución Exenta SII N° 30, que modifica Anexos de Resolución Exenta SII N° 121, de 31 de Diciembre de 2004, que establece Condiciones, Formatos y Plazo para Proporcionar Información sobre Compras de Petróleo Diésel, cuyo Impuesto Específico puede Deducirse del Débito Fiscal, según lo Dispuesto en el Artículo 2° de la Ley 19.764, de 2001, modificada por Ley 19.935, de 2004 y por Ley 20.115, de 2006. Servicio de Impuestos Internos, Chile. 26/02/2007.

Resolución Exenta SII N° 42, que introduce Modificaciones al Formulario N° 29, Sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos. Servicio de Impuestos Internos, Chile. 29/03/2011.

Resolución Exenta SII N° 121, que establece Condiciones, Formatos y Plazo para Proporcionar Información Sobre Compras de Petróleo Diésel, cuyo Impuesto Específico puede Deducirse del Débito Fiscal, según lo señalado en el Artículo 2° de la Ley 19.764 de 2001 y del Artículo Único de la Ley 19.935 de 2004. Servicio de Impuestos Internos, Chile. 31/12/2004.

3.3 Erosiones en la Base imponible del Petróleo Diesel (parte I)

Autor: Bárbara Grassis Bacian

En esta tesis Parte I es analizada la incidencia económica que afectan a las Erosiones en la Base imponible del Petróleo Diesel .