



“Gastos tributarios, evaluación de franquicias regionales y generales.”

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Parte I: Franquicias Regionales

Alumnos: Aland Alvarez Alday

Profesor Guía: Octavio Canales Tapia

Santiago, diciembre 2020.

Contenido

1.	Introducción	1
1.1	Planteamiento del problema	1
1.2	Hipótesis del trabajo.	5
1.2.1	Subtemas para desarrollar.	5
1.2.2	Objetivos de la Investigación	6
2.	Estado del Arte	8
2.1	El presupuesto de gastos tributarios: aspectos conceptuales.	8
2.1.1	Qué son los Gastos Tributarios	8
2.1.2	Objetivo de Análisis de los gastos tributarios	10
2.1.3	Tipos de Gastos Tributarios	10
2.1.4	Objetivos de los Gastos Tributarios	11
2.1.4.1	Ámbito internacional	11
2.1.4.2	Ámbito Local	11
2.1.5	Ventajas y desventajas de los gastos tributarios	12
2.1.5.1	Desventajas	12
2.1.5.2	Ventajas	13
2.2	Presupuesto y medición de los gastos tributarios	14
2.2.1.1	Metodología de cálculo	17
2.2.1.2	Panorama Latinoamericano	17
2.2.2	Panorama Chileno	20
3.	Marco normativo y Teórico de Franquicias Tributarias Generales	25
3.1	Franquicias Generales	25
3.1.1	Crédito Especial Empresas Constructoras	25
3.1.1.1	Leyes N° 20.780 y 20.899, sobre reforma tributaria y su modificación	28
3.1.1.2	Instituciones Favorecidas sin fines de Lucro Beneficiadas con esta Norma	29
3.1.2	Renta Presunta	31
3.1.2.1	Cuadro comparado Ley N° 20.780 y Ley N° 20.899	32
3.2	Marco normativo y teórico Franquicias Regionales	35
3.2.1	Franquicias específicas: Zona Franca.	35
4.	Historia de Zona Franca Iquique	40
4.1	Contexto histórico	40

4.2	Origen del sistema franca en Iquique	43
4.2.1	Historia Zona Franca Iquique	43
5.	Evolución de la Normativa de Zona Franca	45
5.1	Año 1965. DFL n° 6; autoriza la instalación de recintos y almacenes de depósito de mercaderías extranjeras en los departamentos que señala	45
5.2	Año 1989. LEY 18846 Autoriza la actividad empresarial del estado en materia de administración y explotación de la Zona Franca de Iquique	47
5.3	Año 1974. Decreto Dey 1055 autoriza establecimiento de zonas y depósitos francos.	49
5.4	Año 2011 DFL 2 aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto con fuerza de ley n°341, de 1977, del ministerio de hacienda, sobre Zonas Francas	53
6.	Exenciones Tributarias de la zona Franca de Iquique	54
6.1	Evolución y cambios de la tributación general de zona franca	54
6.1.1	Rentas generadas en Zona Franca hasta el 31 de diciembre de 1983.	54
6.1.2	Rentas generadas en Zona Franca a contar del 01 de enero de 2017.	57
6.1.3	Rentas generadas en Zona Franca a contar del 01 de enero de 2020.	58
7.	Estadísticas	60
7.1	Servicio de Impuestos Internos	60
8.	Análisis de estudios relacionados.	66
8.1	Chile: Evaluación de las Zonas Francas Informe Final	66
8.2	Tax Expenditures and Corrective Taxes in Chile: A joint IMF/OECD Assessment	67
8.3	Informe sobre Exenciones y Regímenes Especiales	70
9.	Conclusión	73
10.	Bibliografía	76

1. Introducción

1.1 Planteamiento del problema

Los estados tienen como objeto alcanzar y lograr lo que determinan sus ciudadanos en sus cartas magnas, la constitución. Con fecha 25 de octubre de 2020, gran parte de la población chilena ha decidido discutir una “Nueva Constitución”, la guía para el siglo 21 del devenir de Chile.

El que cumplirá esta labor será el estado chileno y necesitará recursos para alcanzar este cometido. Es acá donde aparece el denominado sistema tributario chileno. Que lo componen los conjuntos de políticas públicas, normas e instituciones que buscan el desarrollo correcto de la recaudación fiscal. En Chile esto recae en el poder ejecutivo, que genera los presupuestos y proyecciones del gasto fiscal, el poder legislativo que genera las pautas de cómo obtener los recursos y el ministerio de hacienda, específicamente el servicio de impuestos internos encargado de llevar la aplicación de las normas y ejecución de la recaudación fiscal.

Si bien el objetivo principal de este sistema es la recaudación fiscal, también persigue el crecimiento económico y generar un ambiente competitivo para las empresas. Es por esto por lo que en Chile se han realizado diversas modificaciones al cuerpo legal tributario para ir avanzando y modernizando el actual sistema y cumplir las necesidades de recaudación.

La teoría sugiere que el sistema tributario debe ser suficiente, eficiente, equitativo y simplista. Suficiente desde la mirada que lo proyectado para recaudar alcance para suplir lo que se va a gastar. Eficiente para que una carga tributaria excesiva no desincentive el crecimiento económico. Equitativo para que a un mismo valor de base de sus obligaciones tributarias comparando entre diversos contribuyentes su carga sea igual o similares. Y por último simplista, para que el sistema sea simple de entender por parte de los contribuyentes, y, por ende, también para su contraparte encargada de la fiscalización, generación de datos y recaudación. Un sistema simple genera una mejor conversación entre todos los entes involucrados.

El financiamiento del sistema tributario en la práctica proviene de tres fuentes principalmente; impuestos (renta, IVA, herencias, etc.), ingresos propios (cobre) y otros en menor escala (donaciones, ventas de activos propios, etc.). Cada uno de estos ingresos tiene su cuerpo legal que indica las estructuras de cálculo para determinar la carga impositiva. En este contexto, el gobierno plantea beneficios tributarios, como política pública, en pos de alcanzar los objetivos planteados anteriormente. Estos llamados gastos tributarios, son medidas legales para disminuir la carga del impuesto. Uno de estos beneficios son las franquicias tributarias.

Algunas de las que se pueden mencionar son exenciones o franquicias de carácter específicas como las establecidas en zonas extremas del país, cuyo propósito fue el incentivo a la instalación de empresas en dichas regiones permitiendo mayor oportunidad de desarrollo de la población. También existen como instrumentos de

exenciones o franquicias de carácter general, es decir, aplica en cualquier punto geográfico del País, además de esta clasificación se hace necesario también mencionar que estas franquicias pueden estar direccionadas a grupos de la población o a sectores de la economía.

Las franquicias tributarias implican a la economía del país, un gasto tributario, equivalente al monto de impuesto que deja de percibir por otorgar estas exenciones, y que tiene un significativo impacto en el PIB.

En su aplicación y uso, con el correr del tiempo quedan en evidencia algunas externalidades negativas como a modo de ejemplo; inequidad horizontal en la tributación de los Contribuyentes que a mismos ingresos tienen diferente carga tributaria dependiendo si accede o no a estas franquicias.

Se puede visualizar que no existen mecanismos eficientes aplicables para medir y controlar el correcto uso de franquicias como tampoco determinar si han cumplido con los objetivos que se esperaban y algo importante, entregar oportuna información al respecto. Esto debido a la falta de base de datos o nula proyección en las mediciones.

El gasto tributario que implica anualmente para el fisco, que dejó de percibir al otorgar estas franquicias en su reporte anual, el SII para el 2019, proyectó que las exenciones en Chile alcanzan los U\$ \$ 9.333 millones, comprendidas principalmente en la Ley de la Renta DL 824 (US\$ 6.700.- millones) y al IVA DL (U\$\$ 2.600)

En el contexto de la reforma tributaria, hoy vigente, dentro de los acuerdos políticos se estipula en la comisión de hacienda de nuestro país. Como objetivo revisar para efectuar los cambios a las franquicias tributarias existentes, con el propósito de obtener mayores recursos y destinar a otras necesidades de la nación, o en su defecto bajar cargas impositivas sin perder recursos. Para lo cual hacienda encargó organismos internacionales (FMI y OCDE) emitieran un informe sobre la materia.

1.2 Hipótesis del trabajo.

Conforme al planteamiento del problema, las hipótesis a validar son las siguientes:

- i) En la actualidad no existe claridad en la **forma de controlar y medir la eficiencia fiscal** de las franquicias tributarias en cuanto a si estas cumplen con los **objetivos trazados en su promulgación**.
- ii) Se produce **inequidad horizontal** tributaria y económicamente hablando entre contribuyentes con similares ingresos, dependiendo si estos acceden o no a estas exenciones.

1.2.1 Subtemas para desarrollar.

En el análisis de las Hipótesis planteadas se desarrollará siguientes subtemas:

- a) **Análisis técnico de franquicias específicas de zona franca** para determinar si a.1.) si se logró el objetivo del legislador,
 - a.2.) Existe inequidad
 - a.3.) Son eficientes las franquicias.
 - a.4.) Evaluación de la proyección al momento de promulgación.
 - a.5.) Determinar el monto del costo tributario que significa su aplicación.
 - a.6.) Determinar variables para su posible medición.

b) **Análisis Técnico de franquicias Generales** para determinar si

a.1.) De logró el objetivo del legislador,

a.2.) Existe inequidad

a.3.) Son eficientes las franquicias.

a.4.) Evaluación de la proyección al momento de promulgación.

a.5.) Determinar el monto del costo tributario que significa su aplicación.

a.6.) Determinar variables para su posible medición.

1.2.2 Objetivos de la Investigación

a) **Objetivos Generales:** conforme al planteamiento del problema y a las hipótesis de este trabajo el objetivo general es alcanzar el conocimiento sobre la normativa vigente en Chile, sobre la implementación, el alcance y sobre las franquicias que permitan encontrar respuestas a cuestionamientos que llevan a establecer las hipótesis descritas.

b) **Objetivos específicos**

- Investigar las franquicias tributarias en Chile
- Establecer el análisis de las franquicias regionales y nacionales seleccionadas y medir su impacto a nivel de presupuesto.
 - Regionales: Zona Franca
 - Nacionales: renta presunta y crédito especiales empresas constructoras.

- Medir el costo tributario de las franquicias tributarias seleccionadas.

Metodología

El enfoque de desarrollo de nuestra tesis será método dogmático porque se realizará un recorrido y análisis por el marco jurídico de las normas vigentes respecto las franquicias seleccionadas. Se complementará con el método histórico, porque se realizará una investigación histórica de estas mismas normas. Por último, se tomará deductivo porque del análisis desarrollado se podrá determinar en base a esos parámetros si se logra responder a la hipótesis planteada en nuestra tesis.

2. Estado del Arte

2.1 El presupuesto de gastos tributarios: aspectos conceptuales.

2.1.1 Qué son los Gastos Tributarios

La manera que los estados financian el gasto público es mediante sus sistemas tributarios. Estos sistemas deben tener ciertas cualidades; eficiencia, equidad y simplicidad.¹

Además del sistema tributario, existen otras medidas para cumplir el rol del estado. Estas son las “renuncias” (beneficios) a ciertos impuestos, para dejar de percibir ingresos directos y el desarrollo de estos sectores o actividades supla el gasto directo.

Los gastos tributarios podrían afectar las cualidades descritas previamente. Por ejemplo, que los beneficios podrían ser exclusivos o sectorizados, generando inequidad horizontal a los contribuyentes.

La OCDE (2004) define como gastos tributarios como una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia (benchmarking), más que por la vía del gasto directo.

¹ Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y Desafíos de Implementación. Jorrot, Michael; Villela, Luiz Arruda; Lembruger Viol, Andrea. Banco Interamericano de Desarrollo. Diciembre 2009.

Para el Servicio de Impuestos Internos (2019) es aquella recaudación que se deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales para promover un determinado sector, actividad, región o agente de la economía.

La OCDE (1996), detalla los requisitos que debe tener un beneficio tributario para ser considerado gasto tributario, como ejemplo:

- las concesiones tributarias deben beneficiar a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular;
- deben servir a un propósito particular (diferente de la operación eficiente del sistema), que sea fácilmente identificable con un objetivo que puede ser llevado a cabo en forma alternativa con otros instrumentos;
- el impuesto en cuestión tiene que ser lo bastante amplio como para que haya un impuesto de referencia adecuado contra el cual medir el valor de la concesión;
- tiene que ser administrativamente factible cambiar el sistema tributario para eliminar el gasto tributario, y
- en el sistema tributario no debe haber otras disposiciones que compensen con holgura los beneficios del gasto tributario

2.1.2 Objetivo de Análisis de los gastos tributarios

1. Dimensionamiento de los gastos tributarios: para analizar a nivel comparativo los presupuestos de diversos estados.
 - a. Economía política: evaluación, control y revisión de los gastos tributarios para la toma de decisiones. Esto para su continuidad, creación o modificación futura.
 - b. Equidad: quien es el beneficiario real de los gastos tributarios, con miras a un sistema tributario progresivo.
 - c. Coordinación de actores relevantes: generar planes de coordinación entre los actores públicos, para la gestión de los gastos tributarios.

2.1.3 Tipos de Gastos Tributarios²

Los gastos tributarios pueden tomar diversas formas.

1. Exenciones; exclusiones a las bases imponibles
2. Deducciones; opciones de reducción a las bases imponibles
3. Créditos; montos que rebajan el monto del pago de impuestos
4. Tasas Reducidas; tasa inferior al impuesto referencias respecto ciertos contribuyentes u operaciones tributables
5. Diferimiento; postergación del pago del impuesto.

² Gastos Tributarios; La reforma pendiente; Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt. Año 2012

2.1.4 Objetivos de los Gastos Tributarios³

2.1.4.1 Ámbito internacional

Atraer inversión extranjera; En países en desarrollo los factores fuera del sistema tributario son contingentes en la toma de decisiones para realizar inversiones. Estabilidad política, seguridad jurídica en otros factores, que son compensados en cierta medida con los gastos tributarios

1. Compensación por riesgos
2. Tasa efectiva de tributación baja, en resguardo de la movilidad de capital.

2.1.4.2 Ámbito Local

Para Jorrat (2012) los objetivos tributarios son los siguientes:

- Mejorar la progresividad del sistema tributario; disminuir la carga tributaria a contribuyentes de menores ingresos. Ej. tramo exento a nivel de renta.
- Otorgar mayor eficiencia en la estructura tributaria; beneficio en pos de generar inversión y disminuir posibles erosiones fiscales no controladas. Ej. Depreciación acelerada.
- Estimular el consumo de bienes meritorios; ej. Salud o educación.

³ Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios. Jerónimo Roca. Banco Interamericano de Desarrollo. Junio 2010

- Promover el desarrollo regional o sectorial; incentivos de inversión para atraer inversión a regiones menos desarrolladas. Ej. Zona Franca como incentivo a las empresas y D.L. 889.

2.1.5 Ventajas y desventajas de los gastos tributarios⁴

Para Stanley S. Surrey, enumera cinco desventajas de la aplicación de beneficios tributarios, en contraste a los subsidios directos (Surrey, 1970)

2.1.5.1 Desventajas

Los incentivos tributarios son regresivos por naturaleza; el beneficio existe al existir un impuesto. Por ende, beneficia a los que generan una carga tributaria. A nivel de impuestos de consumo, la situación es distinta sería un beneficio a las personas con menores ingresos.

Generan ganancias inesperadas; sobre incentivo para una actividad que de todas maneras se iba a realizar.

Son más difíciles de administrar y controlar; considerando que existen recursos limitados la creación de un beneficio genera una variable nueva a ser fiscalizada, complejizando el sistema actual.

Distorsionan las decisiones de los mercados; las inversiones podrían verse encaminadas a sectores con beneficios tributarios, desincentivando a otros mercados sin estas. Podría no generar problemas cuando la situación de ciertos

⁴ Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y Desafíos de Implementación. Jorrot, Michael; Villela, Luiz Arruda; Lembruger Viol, Andrea. Banco Interamericano de Desarrollo. Diciembre 2009.

sectores ha sido mermada por su actual carga tributaria y el beneficio vendría a incentivarla.

Obligan a mantener elevadas las tasas; las reducciones de tasa generan una reducción de los ingresos reales del sistema tributario, lo que provoca que para mantener los ingresos las tasas se mantengan o se eleven.

2.1.5.2 Ventajas⁵

A nivel de ventajas Swift et. al. (2004) menciona los siguientes aspectos positivos

- Incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales en que el gobierno juega un rol principal.
- Promueven la toma de decisiones del sector privado, y no tanto la del gobierno.
- Reducen la necesidad de supervisión estatal de los gastos directos equivalentes.

Jorrat (2009) indica que se deben considerar las siguientes variables al momento de una evaluación del gasto tributario como herramienta de política pública.

Focalización: se beneficia a un grupo determinado de manera directa, ya que el beneficio es automático. Si operara de manera subsidiaria se generarían procesos extras, generando costos extras a la administración. Un punto desfavorable el

⁵ Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y Desafíos de Implementación. Jorrat, Michael; Villela, Luiz Arruda; Lembruger Viol, Andrea. Banco Interamericano de Desarrollo. Diciembre 2009

beneficio podría ser otorgado a cualquier individuo que simulando o cumpliendo la normativa sea recibido.

Inequidad Horizontal: no todas las personas tienen las mismas necesidades o preferencias de consumo.

Estímulos a la evasión y la elusión; la implementación de gastos tributarios complejiza el sistema tributario. Dejando espacios para la interpretación que podría estar fuera del objetivo con el cual fue creado. Esto va de la mano, en un aumento de los costos de fiscalización y gestión para un correcto proceder de los contribuyentes.

Aumentos de los costos del cumplimiento tributario; la creación de variables en el sistema tributario hace necesarios procedimientos de control, que muchas veces no recaen en el consumidor final si no en el intermediario o terceros relacionados, generando costos extras.

2.2 Presupuesto y medición de los gastos tributarios⁶

Los primeros países en desarrollar presupuestos de gastos tributarios fueron Estados Unidos y Alemania simultáneamente, a inicios de los setenta. Esto con el objetivo de transparentar el uso y aplicación de estos, intentando buscar una similitud con el control que se realiza con los gastos directos (presupuestos anuales). Para la década siguiente la implementación continuó con los países de la organización para la cooperación y desarrollo económico (OCDE). En un mundo

⁶ Rojas Quezada, E. y Araya Hernández, C. (2018). Erosiones de la base en el impuesto sobre las rentas. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168692>

más globalizado, estas prácticas se extendieron por el mundo, con el fin de dar solución a la demanda de más transparencia fiscal.

Los países en vía de desarrollo, en pos de atraer inversión directa han desarrollado políticas de incentivos basadas en gastos tributarios, que no han ido de la mano con el desarrollo teórico ni práctico respecto a estos. Es por esto por lo que la OCDE ha generado planes de desarrollo para aunar criterios y políticas tributarias en pos de la transparencia fiscal.

Además de la recaudación formal mediante los ingresos tributarios existen formas distintas para financiar políticas públicas que no se encuentran en la estructura del presupuesto anual. Esto se produce por la concesión de aplicaciones tributarias preferenciales para el desarrollo de ciertas actividades económicas.⁷

Los gastos directos, pasan por la evaluación del presupuesto anual, que presenta hacienda al poder legislativo, para su evaluación y posterior aprobación. No así los gastos tributarios que solamente se discuten al momento de su implementación.

Para Jorrat (2012), *“la evaluación de los gastos tributarios pasa por dos variables, a nivel presupuestario y de políticas públicas. Los gastos directos se perciben en dos etapas, la recaudación y posterior pago de subsidio mientras que el gasto tributario consideraría la compensación contra el ingreso. Esto provoca una distorsión a los principios presupuestarios de no compensación de ingresos y gastos”*.

⁷ La economía de los ingresos tributarios. Un manual de las estimaciones tributarias. Fernando R. Martín. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), Santiago de Chile Agosto el 2009

Como medida de políticas públicas, el ser una opción de la acción estatal, debe ser evaluado y controlado, para ser posible una comparación entre el gasto tributario y el gasto directo.

Es así como los presupuestos de gastos tributarios son informes financieros que dan cuenta de los problemas anteriormente señalados. En efecto, le otorgan transparencia al uso de las

concesiones tributarias y facilitan el adecuado control de éstas y la asignación más eficiente

de los recursos. Jorrat (2011).

2.2.1.1 Metodología de cálculo⁸

Existen diversos métodos para medir los gastos tributarios. El Ex post o pérdida de la recaudación, es el cual se mide la pérdida del tributo percibido, a consecuencias de una aplicación tributaria especial. Destaca para este tipo de medición que el beneficiario mantendrá su actividad económica a pesar de la pérdida del beneficio. Para el método Ex Ante, se agrega al cálculo anterior el o efecto de la pérdida del beneficio.

2.2.1.2 Panorama Latinoamericano⁹

La CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) presenta la medición de los gastos tributarios en los distintos países de Latinoamérica. Brasil ha sido pionero en aplicar estas medidas, presentando su informe en el año 1989. El resto de los países fueron incorporando estos procedimientos de medición a lo largo de las décadas siguientes. Los últimos países en generar informes, año 2011, fueron Costa Rica, El Salvador, Honduras, Panamá y Paraguay.

Gastos tributarios son los ingresos financieros que deja de percibir el estado por aplicar medidas que rebajan la carga tributaria en un impuesto determinado (IVA, Renta, Herencia, etc.). La urgencia de poder medir los gastos tributarios es la

⁸ La economía de los ingresos tributarios. Un manual de las estimaciones tributarias. Fernando R. Martín. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), Santiago de Chile Agosto el 2009

⁹ Gastos Tributarios en América Latina: 2008- 2012. Miguel Pecho Trigueros, marzo 2014. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Documento de trabajo n°2-2014

necesidad de ver la eficiencia de estos, debido al costo de oportunidad de los ingresos que no ingresan al erario fiscal y contrastar si es necesario realizar ajustes, eliminar o aumentar dichos beneficios. Dentro de los beneficios más importantes que recaen en la medición de estos gastos son:

- Transparencia de la Política Fiscal
- Evaluación Costo-Beneficio

Los objetivos de las mediciones tributarias son tres:

- Valorar la pérdida de la recaudación
- Proyectar la ganancia potencial si se elimina el beneficio
- Determinar la sustitución del beneficio por gasto directo.

Cuadro N° 1
Gasto tributario en América Latina 1/
(En porcentajes del PIB)

	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina 2/	2.11	1.98	2.33	2.46	2.59
Bolivia	-	-	-	-	-
Brasil 3/	2.51	3.15	3.02	2.80	3.32
Chile 4/	5.00	4.83	4.69	5.04	4.46
Colombia	3.12	3.20	3.25	n.d.	n.d.
Costa Rica	-	-	5.54	5.52	5.62
Ecuador	n.d.	4.22	4.17	4.67	4.86
El Salvador	-	n.d.	3.40	n.d.	n.d.
Guatemala	8.01	7.87	7.81	7.54	8.39
Honduras	-	-	-	6.18	6.45
México 5/	4.71	3.80	3.60	3.87	3.82
Nicaragua	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Panamá 6/	-	-	-	-	2.27
Paraguay	1.94	1.82	1.90	n.d.	n.d.
Perú	1.96	1.95	2.08	1.84	1.91
Rep. Dominicana	6.41	6.24	5.50	5.11	5.13
Uruguay	5.67	5.74	6.31	6.31	6.40
Venezuela	-	-	-	-	-
Promedio simple	4.14	4.07	4.12	4.67	4.60

1/ Cifras proyectadas, estimadas o ejecutadas, según la disponibilidad de la información.

2/ Incluye el costo de los beneficios e incentivos que forman parte de regímenes de promoción económica.

Fuente: Gasto Tributario en América Latina en relación con el PIB. 2008-2012.

Miguel Pecho (2014)

2.2.2 Panorama Chileno¹⁰

En Chile la constitución política en su artículo 19° numeral 22, indica lo siguiente:

“Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas;

*22° La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica. 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;**”*

La entidad a cargo de generar la estimación es el Servicio de Impuestos Internos (SII), que de manera anual realiza la estimación del costo del periodo en curso más una proyección de dos periodos siguientes. Esto se realiza con los impuestos a la renta, IVA y combustibles.

Las mediciones se realizan de manera individual considerando que ningún otro beneficio se ve alterado. Pero en el informe final se consideran los efectos conjuntos o derogación simultánea. SII (2019).

¹⁰ Gasto Tributario 2018 a 2020. Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios Servicio de Impuestos Internos. Septiembre 2019

Comité Asesor para Estudiar y Proponer Adecuaciones al Informe Anual de Gastos Tributarios Año 2012

Se conforma un comité asesor para generar un informe para estudiar y proponer adecuaciones al informe anual de gastos tributarios presentados anualmente por el SII.

“Finalmente, el Comité Asesor destacó que, pese a que desde el año 2002 el SII realiza anualmente una medición de los gastos tributarios provenientes de los impuestos a la renta y del IVA, que se presenta junto con el presupuesto anual al Congreso cada año como instrumento de política pública, no existe una evaluación de la eficiencia del gasto tributario. Asimismo, éste no es evaluado por el Congreso en conjunto con el gasto público, pues su presentación es meramente informativa y no requiere de aprobación, dada la naturaleza de los gastos tributarios que obedecen a leyes previamente aprobadas” ¹¹ (Comité asesor)

¹¹ José Ramon Valente, Rodrigo Cerda, Arnaldo Gorgziglia, Pablo Ihnen y Pablo Serra. Comité Asesor para Estudiar y proponer adecuaciones al informe anual de gastos tributarios. Septiembre 2012 Disponible en https://www.dipres.gob.cl/598/articles-94691_doc_pdf.pdf

Tax Expenditures and Corrective Taxes in Chile: A joint IMF/OECD Assessment
octubre 2020

En abril del 2020, Ignacio Briones, ministro de hacienda del actual gobierno, solicita un estudio a la OECD y Fondo Monetario Internacional (FMI). El objetivo principal era una revisión técnica de la metodología de cálculo de los gastos tributarios.

Las principales conclusiones del estudio fueron:

- Definir más explícitamente un sistema tributario de referencia
- Mejorar la calidad de los datos
- Proporcionar una lista completa de Gastos Tributarios y reforzar la metodología de cálculo del gasto tributario de ciertas partidas.
- Establecer un grupo de trabajo.

Análisis del gasto tributario en el Impuesto de Primera Categoría e IVA¹²

El informe en su resumen ejecutivo presenta el resultado de los análisis de los gastos tributarios. Se presentarán las conclusiones de las franquicias que se revisarán en esta tesis.

“El régimen de renta presunta que se ofrece a pequeños contribuyentes que desarrollan actividades agrícolas, de transporte y minería también genera un GT. En el caso de estas empresas, la renta imponible se valora aplicando tasas fijas a

¹² Bert Brys, Ruud de Mooij, Gioia de Melo, Shafik Hebous, Sean Kennedy, Roberto Schatan, and Charles Vellutini. Tax Expenditures and Corrective Taxes in Chile: A joint IMF/OECD Assessment. Technical Report. Octubre 2020

las ventas (minería) o al avalúo de activos (otros sectores). El parámetro de referencia adecuado para estos pequeños contribuyentes es el régimen pro-PYME transparente. Por lo tanto, lo recomendable sería categorizar y medir cualquier GT como GT asociado al IGC y no al IDPC.”

“El cálculo de los Gastos tributarios en las **zonas de libre comercio** requiere más datos y un nuevo método. Sería ideal imponer a los comercios de estas zonas la obligación de presentar declaraciones de impuestos completas. Entre tanto, se recomienda realizar un nuevo estudio que aproveche otras fuentes de información potencialmente útiles declaraciones de IVA, registro de empresas, e información de aduanas, oficina de empleo, pensiones obligatorias y cotizaciones a la seguridad social— para estimar los ingresos y los costos de las empresas que operan en estas zonas”

“El **crédito especial por construcción de vivienda** es un gasto tributario bajo el IVA. Sin embargo, eso no significa que los compradores de la propiedad se beneficien efectivamente de una reducción de impuestos. El hecho de que el comprador, el vendedor o ambos se beneficien de la reducción impositiva es una cuestión de incidencia tributaria.”

Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad¹³

Con los resultados del informe del FMI y OCDE el ministro de Hacienda Ignacio Briones crea la comisión tributaria para el crecimiento y la equidad. Objetivos generales de la comisión es diseñar los planteamientos para un sistema tributario para el crecimiento y la equidad. (Briones 2020)

Los objetivos principales son presentar recomendaciones para un sistema tributario simple, justo, eficiente y procrecimiento.

Objetivos específicos

- Un análisis detallado sobre nuestra carga tributaria y su brecha
- Un análisis detallado sobre la estructura tributaria
- Identificar y analizar la razonabilidad económica de mantener, modificar o eliminar aquellas exenciones o regímenes especiales vigentes
- Un análisis sobre la progresividad del sistema tributario

Esta comisión está en proceso de desarrollo de sus recomendaciones y conclusiones, con fecha de entrega para junio 2021.

¹³ Ignacio Briones, Ministro de Hacienda. Hoja de ruta tributaria para Chile Hacia una Tributación para el Crecimiento y la Equidad. 22 de octubre de 2020

3. Marco normativo y Teórico de Franquicias Tributarias Generales

3.1 Franquicias Generales

3.1.1 Crédito Especial Empresas Constructoras

Toda persona aspira en la vida a satisfacer sus necesidades básicas, siendo una de ellas contar con una vivienda donde vivir. Por lo que los valores de adquisición tienen impacto en el presupuesto del Individuo.

Producto de lo anterior es que el legislador establece medidas para mitigar el aumento de precios de este tipo de inmuebles, tales como exenciones transitorias y exenciones permanentes, siempre que se cumpla con requisitos establecidos por la Ley.

Aspectos legales que regulan esta materia y que serán parte del presente estudio se encuentran principalmente en el Art. N°21 del DL 910 de 1974, emitido por el Ministerio de Hacienda, que modifica los Decretos Leyes 619, 824, 825, 826, 827, y 830; también se encuentran disposiciones tributarias en el Decreto Ley N° 825 de 1974, y en las instrucciones y jurisprudencia administrativa emanada desde el Servicio de Impuestos Internos¹⁴.

Se considera necesario revisar el Artículo 21 del Decreto Ley 910, de 1975, el cual en su texto sustituido por el artículo 5° de la ley N° 18630 (D.O. 23.07.1987) y modificado posteriormente por los artículos 1° de la ley N° 18.768 (D.O. 29.12.1988)

¹⁴ CET, Centro estudios Técnicos Universidad de Chile, Revista 22 (2019)

y 5° de la ley 20.259 (D.O. 25/03/1988 establece en favor de la empresa constructora un crédito especial, equivalente a un 65% del débito del Impuesto al Valor Agregado. que deban determinar en la venta de los inmuebles para habitación por ellas construidas cuyo valor no exceda de 4.500 UF con un tope de hasta 225 UF por vivienda, y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, que pueden hacer efectivo deduciendo su importe letra a de la Ley de la Renta o, subsidiariamente, del monto de cualquier otro impuesto de retención o recargo que deban solucionar en el mismo mes.¹⁵

Este beneficio también aplica, sin las limitantes anteriores, siempre que se trate de contratos de construcción que no sean por administración que las Constructoras celebren con instituciones sin fines de lucro expresamente señaladas en el Artículo 2° del DL 910 del año 1975.

El remanente de este Crédito Especial a Empresas Constructoras acumulados al 31 de diciembre de cada año, después de haber efectuado las Imputaciones a los pagos provisionales mensuales y a otros impuestos de retención y recargo en el Formulario N° 29 podrá ser Imputado al Impuesto de Primera Categoría determinado y declarado en Formulario 22.

En caso de encontrarse en situación de pérdidas la empresa constructora no esté obligada a realizar pagos provisionales mensuales, dicho crédito especial de

¹⁵ Gonzalo Araya Ibáñez, Franquicias y Beneficios Tributarios Tomo 1 Editorial Legal Publishing

empresas constructoras y el remanente acumulado podrá ser imputado a otros impuestos de retención y recargo que deban pagarse oportunamente cada mes.

El artículo 27 del Decreto Ley 825 de 1974 establece la forma en que este remanente de crédito especial de empresas constructoras debe ser reajustado convirtiéndolo en unidades tributarias mensuales (UTM) en el mes que se genera para luego al mes siguiente reconvertirlo a pesos por el valor que tenga la unidad tributaria mensual (UTM).

Para acceder a este beneficio y conforme a lo señalado en circular 52 de fecha 15 de septiembre de 2008, deberá contar con permiso de edificación de la respectiva municipalidad.

“Para los efectos de esta franquicia por inmuebles destinados a la habitación debe entenderse aquellos que principalmente se construyen como vivienda, aceptándose dentro de esta calificación en forma restrictiva , las dependencias con que cuente el inmueble siempre que ellas sean necesarias y tengan una relación directa con la habitación propiamente tal, como estacionamientos y bodegas y cuando su construcción se encuentre amparada en el mismo permiso de edificación o un mismo proyecto”¹⁶.

El servicio de Impuestos Internos establece las pautas y para el correcto uso de este beneficio, las empresas constructoras deben hacer traspaso al comprador de una

¹⁶ Gonzalo Araya Ibáñez, Franquicias y Beneficios Tributarios Tomo 1 Editorial Legal Publishing

vivienda solamente el 35% del Impuesto al Valor Agregado por la Transacción, pero en el documento Tributario (factura) deberá detallarse el Impuesto correspondiente, es decir el 19% del Débito Fiscal y de manera separada la rebaja equivalente al 65% del tributo determinado.

En su formulario 29 deben expresar y declarar el total del débito fiscal generado tanto por las operaciones afectas a este beneficio del Crédito Especial a empresas constructoras como otras operaciones, y el Crédito especial del 65% sobre el débito fiscal de las operaciones beneficiosas imputar a los pagos provisionales y/o a otros impuestos de retención o recargo.

3.1.1.1 Leyes N° 20.780 y 20.899, sobre reforma tributaria y su modificación

La ley de reforma Tributaria N° 20.780 de 2014 efectuó modificaciones al Artículo 21 de la Ley 910 de 1975 estableciendo que “ Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos cuyo valor no exceda de 2.000 unidades de fomento , con un tope de hasta 225 (doscientos veinticinco), unidades de fomento por vivienda, y en los contratos de construcción que no sean por administración, con igual tope por vivienda de acuerdo con las disposiciones del decreto ley 825 de 1974”.¹⁷

¹⁷ Texto comparado de los artículos modificados fuente del Gabinete del Director Servicio de Impuestos Internos

La ley N° 20.899 de 2016 de modernización tributaria, ratifica lo establecido en la ley N° 20.780 y agrega “ de igual beneficio gozarán las empresas constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas del impuesto al valor agregado, por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Viviendas y Urbanismo, conforme a lo dispuesto en la primera parte del artículo 12 letra F del Decreto Ley N° 825 de 1975, caso en el cual el beneficio será equivalente a un 0,1235, del valor de la venta y se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta”¹⁸

3.1.1.2 Instituciones Favorecidas sin fines de Lucro Beneficiadas con esta Norma

También será aplicable sin las limitaciones de montos antes indicados, a los contratos generales de Construcción que no sean ejecutados por administración, que las empresas constructoras celebren con la Cruz Roja de Chile, Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, Consejo de defensa del Niño, Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad, Corporación de ayuda al menor, Corporación de ayuda al Niño Limitado, Corporación de Bomberos de Chile, como asimismo con otras instituciones de beneficencia que gocen de personalidad jurídica, no persigan fines de lucro, no reciban subvenciones del estado, que tengan por único objeto proporcionar ayuda material, exclusivamente de manera gratuita, solamente a personas de escasos recursos económicos, que de acuerdo

¹⁸ Texto comparado de los artículos modificados fuente del Gabinete del Director Servicio de Impuestos Internos

a sus estatutos o la naturaleza de sus actividades no realicen principalmente operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado.”¹⁹

¹⁹Texto comparado de los artículos modificados fuente del Gabinete del Director Servicio de Impuestos Internos

3.1.2 Renta Presunta

La renta Presunta es aquella que para fines tributarios de la Ley sobre impuesto a la Renta se presume (Presunción de Derecho) a partir de ciertos hechos conocidos, como lo son:

- Avalúo fiscal de los Inmuebles agrícolas y no agrícolas
- Valor de Tasación de los Vehículos
- Valor Anual de las ventas de productos Mineros

A los valores determinados se les aplica un porcentaje previsto en la misma ley, con el fin de obtener la base sobre la cual aplicará el impuesto a la Renta.

Las personas o Empresas acogidas a este Régimen declaran sus impuestos conforme a lo establecido en la ley. Esto es la presunción de derecho. (no admite prueba en contrario).

Actividades que se pueden acoger al Régimen de Renta Presunta, cumpliendo ciertos requisitos, son: transportes, la minería y explotación de bienes raíces agrícolas ya no agrícolas.

La normativa legal, que regula esta materia que más adelante será tratada se encuentra en el Art. 34 de la Ley de la Renta y su interpretación en las circulares N°37 de fecha 28 de mayo de 2015 y circular 39 de fecha 08 de Julio de 2016. Cabe señalar que antes de la Reforma Tributaria 20.780 de 2014, la materia relativa a Rentas Presuntas se trataba de manera dispersa en la Ley de la Renta y esta reforma mediante esta Ley trató las Rentas Presuntas detalladas en el Art, 34 de la

Ley de la Renta y el Servicio de Impuestos Internos, interpretó esta normativa en circular N° 37 ya mencionada, Posteriormente durante el año 2016, el legislador con el afán de simplificar la Reforma Tributaria, promulgó la Ley 20.899 y el Servicio emite interpretación e instrucción en Circular ya mencionada N° 39 la cual modifica algunas interpretaciones indicadas en circular 37, por lo que se hace necesario la lectura de ambas.

3.1.2.1 Cuadro comparado Ley N° 20.780 y Ley N° 20.899

Se ha considerado necesario realizar un pequeño cuadro comparativo de las modificaciones del artículo 34 por parte de la ley de Reforma Tributaria N° 20.7850 y la ley de modernización y modificaciones de la Ley N° 20.899.

Ley N° 20780	Ley N° 20.899
<p>Artículo N° 34 Rentas Presuntas 1.- Normas generales Los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre, atendidas las condiciones en que desarrollan su actividad, podrán optar por pagar el impuesto de primera categoría, sobre la base de la renta presunta, determinada en la forma que para cada caso dispone este artículo. Requisitos: Las ventas o Ingresos netos anuales de la primera categoría no excedan de la actividad agrícola 9.000 unidades de fomento. Actividad de Transportes 5.000</p>	<p>Artículo N° 34 Rentas Presuntas 1.- Normas generales Los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre atendidas las condiciones en que desarrollan su actividad, podrán optar por pagar el impuesto de primera categoría, sobre la base de la renta presunta, determinada en la forma que para cada caso dispone este artículo. Requisitos: Las ventas o Ingresos netos anuales de la primera categoría no excedan de la actividad agrícola 9.000 unidades de fomento. Actividad de Transportes 5.000</p>

<p>unidades de fomento. Actividad de la Minería 17.000 unidades de fomento. La opción para tributar bajo este régimen de renta presunta deberá ejercerse dentro de los dos primeros meses de cada año comercial, tratándose de contribuyentes que inician actividad la opción debe ejercerse dentro del plazo que establece el artículo N° 68 del Código Tributario. siempre que no registren un capital efectivo superior a 18.000 unidades de fomento tratándose de la Actividad Agrícola, 10.000 unidades de fomento para el transportes o 34.000 unidades de fomento, en el caso.</p> <p>Sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.</p>	<p>unidades de fomento. Actividad de la Minería 17.000 unidades de fomento. La opción para tributar bajo este régimen de renta presunta deberá ejercerse dentro de los dos primeros meses de cada año comercial, tratándose de contribuyentes que inician actividad la opción debe ejercerse dentro del plazo que establece el artículo N° 68 del Código Tributario. siempre que no registren un capital efectivo superior a 18.000 unidades de fomento tratándose de la Actividad Agrícola, 10.000 unidades de fomento para el transportes o 34.000 unidades de fomento, en el caso.</p> <p>Sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento, <u>desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él,</u> sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales</p>
---	---

Fuente: Texto comparativo de los artículos modificados gabinete del Director Servicios Impuestos internos

3.2 Marco normativo y teórico Franquicias Regionales

3.2.1 Franquicias específicas: Zona Franca.

Con el propósito de promover el desarrollo de actividades económicas en regiones de mayor lejanía y dificultades en el acceso ya fuere por características climáticas u otros aspectos, se generan incentivos tributarios.

Para el año 1977, con Decreto de ley N°341 se autoriza la creación de los establecimientos de zona Franca en Iquique y Punta Arenas.²⁰

Artículos relevantes:

Art. N°3: sólo podrán operar en sitios establecidos por el ministerio de Hacienda, bajo decreto supremo.

Art. N°7: podrán ingresar mercaderías de todo tipo excepto las que estén en la lista de importación prohibida.

Art. N°8: las mercaderías de zona franca podrán ser objetivos de actos, contratos y operaciones.

Depositadas por cuenta propia o ajena.

- Exhibidas
- Desempacadas
- Empacadas

²⁰ El texto refundido, coordinado y sistematizado del citado decreto con fuerza de ley fue fijado por el D.F.L. N° 2 (D.O. 10.8.01), del Ministerio de Hacienda.

- Envasadas
- Etiquetadas
- Divididas
- Re embaladas
- Comercializadas.

Sólo en las Zonas Francas podrán realizarse también otros procesos tales como: armaduría, ensamblado, montaje terminado, integración, manufacturación o transformación industrial (DL N° 1.055 Art. 11).

Respecto al tratamiento de impuesto a la renta e IVA, la ley se pronuncia en su título VI art. 23. como sigue:

“ART. 23.- Las sociedades administradoras y usuarios que se instalen dentro de las Zonas Francas, estarán exentas de los **impuestos a las ventas y servicios del decreto ley N° 825**, de 1974, por las operaciones que realicen dentro de dichos recintos y zonas.

Del mismo modo estarán exentas del **Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta por las utilidades devengadas en sus ejercicios financieros**, pero estarán obligadas a llevar contabilidad con arreglo a la legislación chilena con el objeto de acreditar la participación de utilidades respecto a las cuales sus propietarios tributarán anualmente con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda (DL N° 1.055, artículo 14).”

De acuerdo con la Circular N.º 95, de 1978, en el caso en referencia, esto es, que el contribuyente desarrolle actividades dentro y fuera de las zonas francas, la

exención en comento, que beneficia a las rentas generadas dentro de dichas zonas, se hace efectiva o materializa bajo la forma de un crédito o rebaja contra el impuesto de primera categoría calculado sobre el conjunto de las rentas. El monto de dicho crédito será aquel que resulte por la aplicación de la tasa y demás normas de cálculo del impuesto de primera categoría, respecto de las rentas generadas dentro de la zona franca, ajustándose a las normas generales como si no existiere la exención.

21

Circulares emitidas por el Servicio de Impuestos Internos²²

- **Circular N° 89 de 1976, zonas y depósitos francos.** Tributación que afecta a las empresas que se instalen en dichas zonas o depósitos francos.
- **Circular N° 95 de 1978,** contabilidad separada de empresas con actividades dentro y fuera de las zonas y depósitos francos.
- **Circular N° 37 de 1982,** modificaciones al D.S. de Hda. N° 341, de 1977, sobre normas en zonas y depósitos francos.
- **Circular N° 16 de 1986,** modificaciones al artículo 10 bis del D.S. de Hda. N° 341/77.
- **Circular N° 51 de 1995,** industrias acogidas al régimen de zona franca del D.S N° 341/77, pueden recuperar los impuestos del D.L N°. 825/74 en la forma prevista en su artículo 36.
- **Circular N° 7, de 1996,** modificaciones al Artículo 11 de la Ley No. 18.211, y reducción de su tasa a contar del 01.04.96
- **Circular N°42 de 2000,** instrucciones sobre Aplicación del nuevo Artículo 29 del Decreto Supremo N° 341, de 1977, que fija el Texto Refundido,

²¹ Gonzalo Araya Ibáñez, Franquicias Tributarias Tomo II. Editorial Legal Publishing.

²² Guía de Apoyo SII para los Contribuyentes. Departamento Impuestos directos, Departamento de Asesoría Jurídica, Servicios impuesto Internos.

Coordinado y Sistematizado de Normas que rigen la actividad de las zonas y depósitos francos, agregado por la Ley N° 19.669, de 05 de mayo del 2000.

- **Circular N°44 del 2001**, actividades o inversiones comprendidas en las franquicias tributarias que establece el D.F.L. N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas. Fuente: Dpto. Impuestos Directos.
- **Circular N°59 del 2002**, modificaciones introducidas al D.L. N° 825, de 1974, por la Ley N° 19.827, publicada en el Diario Oficial de 31 de agosto de 2002.
- **Circular N°26 de 2004**, Tipificación como delito tributario de acciones tendientes a perjudicar el interés fiscal, en que incurren quienes efectúan transacciones al alero de las Zonas Francas establecidas por ley.
- **Resolución N°601 de 1982**, establece normas administrativas y de control para la devolución del IVA en las ventas de mercaderías nacionales o nacionalizadas a las zonas francas primarias, y fija requisitos para las compras desde las zonas de extensión.
- **Resolución N° 2191 de 1996**, establece la retención de los tributos que indica contenidos en el dl No. 825, de 1974, por parte de los usuarios de las zonas francas, en las ventas hacia la zona de extensión
- **Resolución N°08 del 2005**, establece Obligación de Presentar Declaración Jurada Sobre Operaciones Realizadas por Contribuyentes Usuarios de las Zonas Francas a que se Refiere el D.F.L. N° 341 de 1977.
- **Resolución N°149 del 2005**, modifica Resolución exenta N° 08 de 2005 que establece la obligación de presentar una declaración jurada sobre operaciones realizadas por contribuyentes usuarios de las zonas francas a que se refiere el D.F.L. N° 341 de 1977.

Se hace necesario clarificar algunos conceptos para mejor entendimiento de la materia:

Zonas Francas: El área o porción unitaria de territorio preferentemente deslindada y próxima a un puerto o Aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera

Zona Franca Primaria: Espacio de mar o de tierra en que se efectúan las operaciones materiales marítimas o terrestres de movilización de mercancías.

Zona Franca de Extensión corresponde a la ciudad o región situada inmediatamente adyacente a la zona franca, delimitada por el presidente de la Republica en el uso de sus facultades.

Sociedad Administradora: Persona jurídica a quien el Ministerio de Hacienda le otorgue la concesión para la administración y explotación de la zona o depósito franco.

Extraterritorialidad Aduanera: Presunción que tiene por objeto considerar como si estuviera en el exterior del país, a las mercaderías ingresadas a las zonas francas, con el propósito de eximir del pago de derechos, impuestos y demás gravámenes que se perciban por las aduanas.

4. Historia de Zona Franca Iquique²³

4.1 Contexto histórico²⁴

En la década de 1960, comenzaron en América Latina, ideas reformistas, respecto al tema de recuperación de las riquezas estratégicas y básicas, denominadas nacionalización. El gobierno de Eduardo Frei Montalva, implementó su programa de reformas estructurales, “Revolución Estructural”, proponiendo reformas, destacando la chilenización del cobre (1964).

Esto permitió la intervención chilena en la propiedad y dirección de la gran minería del cobre mediante la asociación con el capital extranjero; además proponía un crecimiento sustancial de la producción vía inversión y refinación completa en territorio nacional. La Sociedad Nacional de Minería también se sumó a este debate velando por una visión más técnica que potenciara la inversión extranjera.

Durante este periodo, el alza del precio del cobre y las altas utilidades de las corporaciones extranjeras, reavivaron el debate de la nacionalización total, concluyendo en el llamado plan de nacionalización pactada.

El presidente Eduardo Frei se manifestó conforme con este acuerdo, declarando a Revista Ercilla que la nacionalización pactada era ...*“una fórmula de traspaso de inversión extranjera a propiedad nacional, sin trastornos ni violencias inútiles, será*

23 Tapia Villanueva, M. y Quinteros Curin, J. (2018-10). Régimen tributario Zona Franca de Iquique frente a la reforma tributaria Ley 20.780 y 20.899. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/17592>

24 <http://www.memoriachilena.gob.cl/602/w3-article-3622.html#presentacion>

un ejemplo y un modelo que puede abrir un camino en las relaciones entre las dos Américas y una perspectiva para la defensa de la soberanía de nuestros pueblos”...

Los beneficios de la chilenización del cobre para el Estado chileno parecían evidentes, el Estado no sólo recibiría ingresos por concepto de tributación, sino también, por las ganancias del capital. Adicionalmente, el Gobierno tomó la decisión de invertir en la industria del cobre para aumentar su producción, aprovechando la bonanza del precio del metal en el mercado internacional, la que se mantuvo por varios años.²⁵

Los objetivos alcanzados al término del gobierno del presidente Frei Montalva, según, Eduardo Novoa Monreal señala²⁶:

*...“Al término de su mandato, el Presidente Frei sintetizaba de la siguiente manera los fines perseguidos con su ‘chilenización’ puesta por obra en 1964: a) duplicar la producción de cobre chileno; b) alcanzar la participación del Estado en la propiedad de las empresas cupreras; c) integrar la industria del cobre a la economía nacional; d) refinar en Chile el máximo de la producción posible; y e) lograr una activa participación del Estado en la comercialización del cobre en los mercados mundiales. **“El mecanismo estudiado para estimular las inversiones extranjeras y atraerlas a esa ‘cooperación y solidaridad con los intereses nacionales’ era el de concederles beneficios económicos de variado orden,***

²⁵ Eduardo Frei Montalva: Fe, política y cambio social. Santiago de Chile : Ediciones Biblioteca del Congreso Nacional, 2013. Cit. P.210. disponible en <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=documentos/10221.1/43168/1/Libro%20Frei%20Montalva%20version%20final.pdf>

²⁶ Novoa Monreal, Eduardo, La nacionalización chilena..., op. cit. p. 25

como son, rebaja de impuestos, franquicias aduaneras, amortizaciones especiales, liberaciones tributarias, etc., para luego convenir con ellas determinadas obligaciones de inversión a cambio de una mantención de sus beneficios económicos por un período no inferior a veinte años...”

Para las siguientes elecciones los candidatos Tomic y Allende, toman la postura de continuidad de este proceso, siendo el triunfo del candidato de la unidad popular el inicio al proceso de nacionalización y estatización de la gran minería del cobre. Este proceso finalizó, en 1971, cuando el congreso nacional aprobó, en forma unánime la enmienda constitucional que hizo posible la nacionalización total del cobre, caratulada como Ley N.º 17.450.

4.2 Origen del sistema franca en Iquique

4.2.1 Historia Zona Franca Iquique²⁷

El inicio de la zona franca se encuentra en el DFL n°6 de 1969, firmado por el presidente de la república en su momento Sr. Eduardo Frei Montalva y su ministro de hacienda señor Andrés Zaldívar Larraín.

En el mandato del gobierno del presidente Salvador Allende, en enero del 1973, la Superintendencia de Sociedades Anónimas dicta la resolución N° 30 que da vida a la Sociedad Administradora y Operadora de Zonas Francas S.A. En agosto de ese mismo año, se crea la Junta de vigilancia de la zona Franca, constituida por representantes de Aduanas, Impuestos Internos, Banco Central y usuarios.

Zona Franca de Iquique, comienza sus actividades en junio de 1975. Surge como una política pública del estado de Chile, ante la problemática demográfica y geopolítica de generar un polo de desarrollo social y económico en el extremo norte del país (Decreto Ley N° 1.055).

La administración en sus inicios la realizada la junta de administración y vigilancia de ZOFRI, que cesó sus funciones el 8 de noviembre de 1989 con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 18.846, que autorizó la actividad empresarial del Estado en materia de Administración y Explotación de la Zona Franca de Iquique.

²⁷ Nuestra Historia. ZOFRI disponible en <https://www.zofri.cl/es-cl/Nosotros/Paginas/Historia.aspx>

La nueva normativa ordeno al Fisco y a la CORFO constituir una sociedad anónima denominada “Zona Franca de Iquique S.A.” (ZOFRI S.A.), regida por las normas de las sociedades anónimas abiertas y bajo la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros y, dada su composición accionaria, fiscalizada también por la Contraloría General de la República.

Dicha Sociedad se constituyó el 26 de febrero de 1990, y el 29 de septiembre del mismo año, entró en vigor el contrato de concesión en materia de Administración y Explotación de la Zona Franca de Iquique cuya duración se pactó en 40 años.

Hoy desarrollan sus actividades en la Zona Franca más de dos mil empresas usuarias, distribuidas entre los Recintos Amurallados I y II, Barrio Industrial, Mall ZOFRI, Parque Industrial Chacalluta (Arica), Centro Logístico y Parque Empresarial ZOFRI Alto Hospicio, (PEZAH).

5. Evolución de la Normativa de Zona Franca

5.1 Año 1965. DFL n° 6; autoriza la instalación de recintos y almacenes de depósito de mercaderías extranjeras en los departamentos que señala²⁸

Esta ley fija la autorización y los alcances de la zona franca, como también que tipo de mercaderías y procesos industriales y comerciales pueden realizarse al interior de ésta. También deja en específico que la zona franca es considerada como si estuviera en el extranjero, dejando sin efectos al pago de derechos aduaneros, impuestos y demás gravámenes.

En su artículo n°10 crea el comité de administración y de operación, como sigue:

“Artículo 10°.- La administración y operación de la Zona Franca le corresponderá al Estado de Chile, quien la entregará en concesión en las condiciones que señale el Ministerio de Hacienda, a los Organismos Fiscales, Semifiscales o Empresas Autónomas del Estado o Empresas del Estado y sociedades que puedan formarse entre dichas Entidades”

Fija también las obligaciones y deberes que tendrá que llevar el concesionario para poder operar.

Artículos relevantes según autor:

Artículo 2°.- Las mercancías procedentes del exterior introducidas en esta Zona Franca, se considerarán como si estuvieran en el extranjero; en consecuencia, no

²⁸Biblioteca Nacional de Chile. DFL 6. Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=189703>

estarán afectas al pago de los derechos, impuestos y demás gravámenes que se perciben por intermedio de las Aduanas, incluso la Tasa de Despacho establecida por la ley 16.464 y sus modificaciones.

Artículo 6°.- Las transferencias de bienes corporales muebles ingresados en la Zona Franca, que se efectúen en su interior estarán exentas del impuesto de compraventa.

Del mismo modo los servicios que se presten dentro de esta Zona estarán liberados del impuesto correspondiente establecido en la ley 12.120 y sus modificaciones.

5.2 Año 1989. LEY 18846 Autoriza la actividad empresarial del estado en materia de administración y explotación de la Zona Franca de Iquique

Dicha norma crea la actual sociedad anónima controladora Zona Franca de Iquique S.A., la cual se tiene en su inicio una participación del 1% del estado de Chile y el restante en la Corporación Nacional de Fomento. Esta normativa disuelve la junta de Supervigilancia, dando una continuidad al personal de esta a la nueva sociedad anónima. Dentro de la continuidad de las operaciones, se indica que la actual sociedad suscribe contrato de concesión con el estado de Chile, con el propósito de otorgar la administración y explotación de la Zona Franca. Pero siendo lo más relevante lo que sigue:

Art. 11: "El instrumento que se suscriba tendrá el carácter de un contrato en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho todas las franquicias, exenciones y beneficios que establece el decreto N° 341, de Hacienda, de 1977, aplicables al funcionamiento de la Zona Franca de Iquique, vigentes a la fecha de celebración, y, en consecuencia, el Estado se compromete, respecto de la sociedad administradora y de sus usuarios, a mantener en forma permanente la inmutabilidad de los privilegios indicados, por el término de 40 años contado desde la fecha de la total tramitación del decreto supremo que apruebe dicho contrato, no obstante cualquier modificación que puedan sufrir parcial o totalmente las disposiciones legales referidas."

En su artículo 12, deja estipulado los montos de inversión local respecto al porcentaje de la gestión de la concesión.

“art. 12: El precio de la concesión cederá en un veinte por ciento en favor de la Municipalidad de Iquique; en un veinte por ciento en favor de la Municipalidad de Alto Hospicio; en un treinta por ciento en favor de las municipalidades de la provincia del Tamarugal, por iguales partes; en un veinte por ciento en favor de la Municipalidad de Arica, y en un diez por ciento, dividido por partes iguales, en favor de las municipalidades de Camarones, Putre y General Lagos. Los recursos captados por los citados municipios por este concepto sólo podrán destinarse a financiar proyectos de inversión y sus correspondientes estudios.”

Nota del Autor:

Otro aspecto relevante es la venta de terrenos de propiedad del barrio industrial, a usuarios de zona franca vigente para uso de actividades de zona franca.

La enajenación de dichos terrenos podrá hacerse en forma directa, en subasta pública o mediante el sistema de propuesta o licitación y, en general, bajo cualquier forma jurídica que la Junta de Administración y vigilancia de la Zona Franca de Iquique acuerde, sin que le sean aplicables a su respecto las normas limitativas sobre enajenación de bienes de la Administración del Estado. El producto de estas ventas se incorporará al presupuesto vigente de la Nación, debiendo por decreto expedido a través del Ministerio de Hacienda destinarse a fondos sectoriales para financiar proyectos específicos en la Primera Región de Tarapacá.

5.3 Año 1974. Decreto Dey 1055 autoriza establecimiento de zonas y depósitos francos.

Con objeto de facilitar el comercio exterior y abaratar los costos de los insumos en la industria nacional, además de generar polos de crecimiento y por ende aumento en la demanda del capital humano, y el intercambio de tecnología es que el gobierno establece zonas francas en Iquique y Punta Arenas. Para Arica, Antofagasta, Coquimbo, Santiago, Valparaíso, Talcahuano, Valdivia, Puerto Montt, Castro y Coyhaique, se habilitan depósitos francos.

Artículos relevantes:

Artículo 2°- Para los efectos de este decreto ley, se entenderá por:

-a) Zona Franca, el área o porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un Puerto o Aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera.

b) Depósito Franco, el local o recinto unitario, perfectamente deslindado (próximo a un puerto o aeropuerto) amparado por presunción de extraterritorialidad aduanera, en el cual las mercancías extranjeras podrán ser sometidas a las operaciones señaladas en el inciso primero del artículo 11 de este cuerpo legal.

Artículo 7°- Los empleados y obreros que sean contratados por la Sociedad Administradora o por los usuarios, estarán afectos a las disposiciones del Código

del Trabajo, Leyes Sociales y toda otra legislación o reglamento que exista o se dictare para los trabajadores que laboren en el territorio nacional.

Para atender los gastos de sueldos, salarios o imposiciones u otros que requieran de moneda nacional, tanto las sociedades administradoras como los usuarios, podrán vender divisas de libre convertibilidad en el sistema de cambio libre bancario.

Artículo 11°- Las mercancías que ingresen a las Zonas Francas y Depósitos Francos podrán ser objeto de los actos, contratos y operaciones que se enuncian sólo a título ejemplar:

- Depositadas por cuenta propia o ajenas.
- Exhibidas.
- Desempacadas.
- Empacadas.
- Envasadas.
- Etiquetadas.
- Divididas.
- Re embaladas.
- Comercializadas.

Sólo en las Zonas Francas podrán realizarse también otros procesos tales como: armaduría, ensamblado, montaje, terminado, integración, manufacturación o transformación industrial.

Artículo 12°- Las mercancías podrán salir de zonas o depósitos francos para ser reexpedidas o exportadas sin restricción al extranjero de acuerdo con lo que señale el reglamento, previa comprobación del pago, del impuesto único señalado en el artículo 10°, o importadas para el uso o consumo en el país. En este último caso se sujetarán en todo a la legislación general del país o a la especial que corresponda, debiendo pagarse, respecto de los productos armados, elaborados o manufacturados en las zonas francas, los derechos o impuestos que afecten la importación sólo en cuanto a partes o piezas de origen extranjero.

Artículo 14°- Las empresas que se instalen dentro de las Zonas o Depósitos Francos estarán exentas de los impuestos a las ventas y servicios del decreto ley N° 825, de 1974, por las operaciones que realicen dentro de dichos recintos y zonas.

Del mismo modo estarán exentas del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta por las utilidades devengadas en sus ejercicios financieros, pero estarán obligadas a llevar contabilidad con arreglo a la legislación chilena con el objeto de acreditar la participación de utilidades respecto a las cuales sus propietarios tributarán anualmente con el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Artículo 18.- El Presidente de la República podrá delegar en las autoridades regionales respectivas, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 3.o del artículo número 10 de este decreto ley, las facultades que este mismo decreto otorga a los Ministerios de Hacienda y de Economía, Fomento y Reconstrucción con relación a la concesión, administración y supervigilancia de las Zonas Francas a que se refiere el artículo 2.o, letra a), de este

decreto ley. Asimismo, podrá señalar los procedimientos internos de control y fiscalización que estime convenientes para cautelar el fiel cumplimiento de las reglas aplicables a las Zonas Francas, pudiendo delegar esta facultada en las ya citadas autoridades regionales.

Artículo 22.- Créase en la Zona Franca de una Junta de Administración y Vigilancia que estará compuesta por el Intendente Regional o su representante, quien la presidirá, el Administrador Regional de Aduanas, el Agente Local del Banco Central en Iquique, un representante de la Asociación de Industriales de Iquique, un representante de la Cámara de Comercio e Industrias de Iquique y un representante de la Sociedad Nacional de Pesca.

Corresponderá a la Junta de Administración y Vigilancia:

- 1°. Administrar y supervigilar la zona franca de Iquique.
- 2°- Fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones contraídas por los usuarios en los actos de concesión.

5.4 Año 2011 DFL 2 aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto con fuerza de ley nº341, de 1977, del ministerio de hacienda, sobre Zonas Francas

Nota del Autor:

Es notorio que existe un prolongado tiempo entre la última actualización. Durante este periodo ocurrieron diversas crisis económicas, cambios políticos, modernización y sobre todo globalización de la economía. Resulta paradigmático que las autoridades no hayan realizado ningún cambio entorno a estas variables y solo resulten ajustes administrativos de la ley original.

6. Exenciones Tributarias de la zona Franca de Iquique

6.1 Evolución y cambios de la tributación general de zona franca²⁹

6.1.1 Rentas generadas en Zona Franca hasta el 31 de diciembre de 1983.³⁰

El artículo 14 del año 1974 dice lo siguiente:

Artículo 14. Las rentas que se determinen o correspondan a una sociedad de personas, de conformidad al Título II, se gravarán respecto de ésta con los impuestos de categoría que procedan. Dichas rentas, más todos los ingresos, beneficio y participaciones percibidos o devengados por la sociedad, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se entenderá que son percibidos o devengados por sus socios, en proporción a su participación en las utilidades, sólo para los efectos de los impuestos global complementario o adicional.

... En el caso de las sociedades anónimas, las rentas de dichas sociedades se gravarán respecto de éstas con los impuestos que procedan y respecto de los accionistas, dichas rentas se gravarán únicamente cuando éstos las perciban, y sólo con los impuestos global complementario o adicional, sin perjuicio del crédito a que se refieren los artículos 56, N° 3 o 63.o, en su caso.

Si tomamos como ejemplo a una sociedad de personas las rentas generadas por una empresa de zona franca éstas tributarán por el impuesto de primera categoría.

²⁹ Tapia Villanueva, M. y Quinteros Curin, J. (2018-10). Régimen tributario Zona Franca de Iquique frente a la reforma tributaria Ley 20.780 y 20.899. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/175925>

³⁰ Cuevas Ozimica, A. (2014). Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984. *Revista de Estudios Tributarios*, (9), pág. 9-48. Consultado de <https://analesfcfm.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41075/42620>

Para ese periodo el impuesto era de un 10%. Pero al existir una ley específica, las empresas que se encuentran en zona franca estarán exenta de IDPC.

A nivel de Global complementario o adicional éstas rentas se atribuyen directamente a los socios, con el crédito pagado por la empresa, pero al estar exento la empresa, este no se otorga a los socios. Rentas generadas en Zona Franca a contar del 01 de enero de 1984, hasta el 31 de diciembre de 2016.

El artículo 14 que instala esta reforma es el siguiente:

"Artículo 14.- Las rentas que se determinen o correspondan a un contribuyente obligado a declarar su renta imponible en base a un balance general, según contabilidad, se gravarán respecto de éste con el impuesto de categoría, de conformidad al Título II. Dichas rentas, más todos los ingresos, beneficios y participaciones percibidos o devengados por la empresa, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se gravarán respecto del empresario individual, socios o accionistas, según proceda, cuando se efectúen retiros de la empresa o sociedad o distribuciones en el caso de sociedades anónimas o en comandita por acciones, sólo con los impuestos global complementario o adicional.

...Las rentas que el empresario individual o los socios de las sociedades de personas retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas o distribuidas. Igual norma se aplicará en el caso de transformación de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la transformación, división

o fusión o modificación de sociedades, cuando las rentas acumuladas resulten no retiradas o no distribuidas o permanezcan en las empresas subsistentes.".

Con esta reforma se da inicio al sistema de registro fondo de utilidades tributables. Las rentas generadas por las empresas están afectas al impuesto de primera categoría. Estas rentas ingresan al sistema de registro llamado FUT. Los socios solo tributarán los retiros que no tengan destino a reinversión en otra empresa. Para el caso de zona franca, las rentas mantienen su exención del impuesto de primera categoría. En el registro FUT, ingresan como rentas exentas sin crédito.

6.1.2 Rentas generadas en Zona Franca a contar del 01 de enero de 2017.

Los cambios incorporados por este cuerpo legal destacan la incorporación de los sistemas tributarios, denominados renta atribuida y sistema semiintegrado.

El sistema integrado consistía en determinar las rentas afectas impuestos teniendo como base el capital tributario de la empresa. La tasa del impuesto para este sistema fue de manera progresiva llegando para el año 2020 tributario del 27%. Los contribuyentes de este sistema tributario no podrían usar el 100% del impuesto, como crédito, solamente el 65% de éste. De aquí su nombre del sistema semiintegrado.

El sistema de rentas atribuidos consistía en una atribución del 100% de las rentas generadas por la empresa a los socios. Las maneras de atribución las podrían determinar los socios bajo pacto previo, de no existir ninguno se tomaba el porcentaje de participación societaria.

Uno de los beneficios otorgados por el legislador a los contribuyentes de zona franca que optaron por este último régimen, fue la entrega de un crédito especial sin derecho a devolución contra impuestos finales. El monto consistía en el 50% del crédito del impuesto supuestamente soportado al momento de generar las rentas que son atribuidas. Para mayores detalles revisar la siguiente jurisprudencia³¹;

³¹RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 TER, LETRA A) – DFL N° 341, DE 1977, ART. 23 – CIRCULAR N° 69, DE 2014 – LEY N° 20.899, ART. 8, N°4, LETRAS D) Y E). (Ord. N° 2398, de 06-11-2017)
https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2017/ja2398.htm

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 TER, LETRA A) – DFL N° 341, DE 1977, ART. 23 – CIRCULAR N° 69, DE 2014 – LEY N° 20.899, ART. 8, N°4, LETRAS D) Y E). (Ord. N° 2398, de 06-11-2017).

Nota del autor.

La adopción del sistema tributario se basó en muchos casos en mantener el sistema anteriormente trabajado por los inversionistas. En este caso fue adoptar el régimen semi integrado. El beneficio del crédito de rentas atribuidas fue aprovechado por rentas pequeñas que no excedieran los primeros tramos del global. De otra manera los contribuyentes estarían pagando

6.1.3 Rentas generadas en Zona Franca a contar del 01 de enero de 2020.

La nueva reforma elimina el sistema atribuido, generando dos regímenes, Pro-Pyme General y Pro-Pyme transparente. Se mantiene el régimen Semiintegrado, denominado antiguamente 14B y pasa a ser el actual 14A.

El sistema Pro-Pyme General consiste en que la determinación de las rentas, en base a sus ingresos percibidos y gastos pagados. Podrán llevar contabilidad completa, también está la opción de una simplificada. La tasa del impuesto es de un 25%, y los socios tributarán en base a los retiros pudiendo utilizar el 100% del crédito contra sus impuestos finales.

El sistema Pro-Pyme Transparente, enfocado para empresas cuyos socios sean contribuyentes de impuestos finales, podrán determinar su resultado tributario de manera simplificada. Las rentas generadas estarán exentas de impuesto de primera

categoría, siendo sus propietarios los obligados de cumplir esta obligación con sus impuestos finales.

Nota del autor.

A la fecha de redacción de esta tesis, estamos en el primer proceso de operación renta de la reforma actual. Para mis clientes he asesorado optar por mantener el régimen 14B antiguo, actual 14^a. Al no realizar pagos de impuestos de primera categoría, el castigo del no uso del 100% del crédito no es una variable para considerar.

7. Estadísticas

7.1 Servicio de Impuestos Internos

Gasto tributario; Informe 2018-2020³²

Actualmente el servicio de impuestos internos, bajo la Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios Servicio de Impuestos Internos, presenta un estudio estadístico de los gastos tributarios.

Metodología:

Las metodologías utilizadas respecto al impuesto de renta son dos. La primera toma como base simulaciones, rehaciendo la declaración sin la existencia de la exención o gasto tributario. El segundo método se fija en estimaciones si la franquicia fuese derogada. Por último, se aplica un tercer método, consistente en estimar el ***estimar el efecto de la franquicia en Valor Presente Neto (VPN) de los impuestos diferidos, específicamente para las rentas empresariales retenidas en el FUT, las rentas del sistema de fondos de pensiones y las rentas de las cotizaciones voluntarias, depósitos convenidos y ahorro previsional voluntario y colectivo.***

SII 2019

³² Gasto Tributario 2018 a 2020. SII Disponible en https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_2018_2020.pdf

Cuadro 1.a
Gasto Tributario 2020
Metodología tradicional

	Millones de S	Millones de US\$ ¹	% del PIB
Impuesto a la Renta	4.640.775	6.825	2,16%
Regímenes Especiales	141.802	209	0,07%
Exenciones	465.341	684	0,22%
Deducciones	720.531	1.060	0,34%
Créditos al Impuesto	295.584	435	0,14%
Diferimientos del Impuesto	3.011.249	4.429	1,40%
Tasas reducidas	6.269	9	0,00%
IVA	1.636.601	2.407	0,76%
Exenciones y Hechos no gravados	1.075.974	1.582	0,50%
Créditos	466.924	687	0,22%
Diferimientos del Impuesto	93.702	138	0,04%
Impto. Combustibles	68.696	101	0,03%
Devoluciones	68.696	101	0,03%
TOTAL	6.346.072	9.333	2,96%

Fuente: Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios, SII (septiembre de 2019).

Nota:

¹Considera tipo de cambio de 680 S/US\$ para el 2020 (proyección del Ministerio de Hacienda).

Fuente: SII 2019

Cuadro 4.a
Gasto Tributario 2020
Metodología tradicional
Partidas más relevantes

Partida de Gasto ¹	Categoría a la que pertenece	Sector	Millones de S	Millones de US\$ ²	% del PIB
(1) Tratamiento de las rentas del sistema de fondos de pensiones	IR, personas, diferimientos	Ahorro-Inversión	812.045	1.194	0,38%
(2) Cuotas de leasing	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	595.642	876	0,28%
(3) Rentas empresariales retenidas no pagan impuesto	IR, personas, diferimientos	Ahorro-Inversión	562.519	827	0,26%
(4) Crédito especial para la construcción de viviendas	IVA, créditos	Inmobiliario	461.712	679	0,22%
(5) Depreciación tributaria	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	420.340	618	0,20%
(6) Amortización intangibles y otros	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	413.330	608	0,19%
(7) Establecimientos de educación	IVA, exenciones y hechos no gravados	Educación	345.381	508	0,16%
(8) Servicios diversos	IVA, exenciones y hechos no gravados	Otros	306.056	450	0,14%
(9) Transporte de pasajeros	IVA, exenciones y hechos no gravados	Transporte	278.699	410	0,13%
(10) Prestaciones de salud	IVA, exenciones y hechos no gravados	Salud	246.213	362	0,11%

Fuente: Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios, SII (septiembre de 2019).

Notas:

¹Excluye partidas de gasto tributario negativo y partidas correspondientes a efectos conjuntos.

²Considera tipo de cambio de 680 S/US\$ para el 2020 (proyección del Ministerio de Hacienda).

Fuente: SII 2019

Nota del Autor:

Respecto al informe generado por el SII, es acotado a nivel nacional. De existir proyecciones regionales están no se encuentran disponible al público. No es posible identificar el porcentaje específico por gasto tributario y solo lo acota por sector económico. Es necesario en avanzar en la descentralización del país, ya que también se ve afectado en la generación de información, que, si bien podría generarse de manera detallada en cada localidad, está va a Santiago y se centraliza, sin un mayor informe relevante para la ciudadanía ni los entes relevantes en cada sector.

Estimación Gasto tributario Zona Franca.³³

El servicio de impuestos internos en una presentación realizada al congreso con fecha 17.07.2019 presenta la estimación de dos estimaciones del gasto tributario. La primera es respecto a la exención del impuesto de primera categoría por las rentas generadas en sistema franco y la segunda es el impuesto de valor agregado exento por las especies internadas al país.

Gasto Tributario (MM\$)	2017	2018*	2019*
Rentas de empresas instaladas en Zonas Francas	53.142	56.312	69.717
Importaciones Zona Franca	94.422	90.424	97.278

(*) Estimación efectuada con información parcial disponible a la fecha de publicación del presupuesto de la Nación 2019 (Septiembre 2018)

³³ SII. Beneficios tributarios del régimen de Zona Franca. 17.09.2019

Fuente: SII 2019

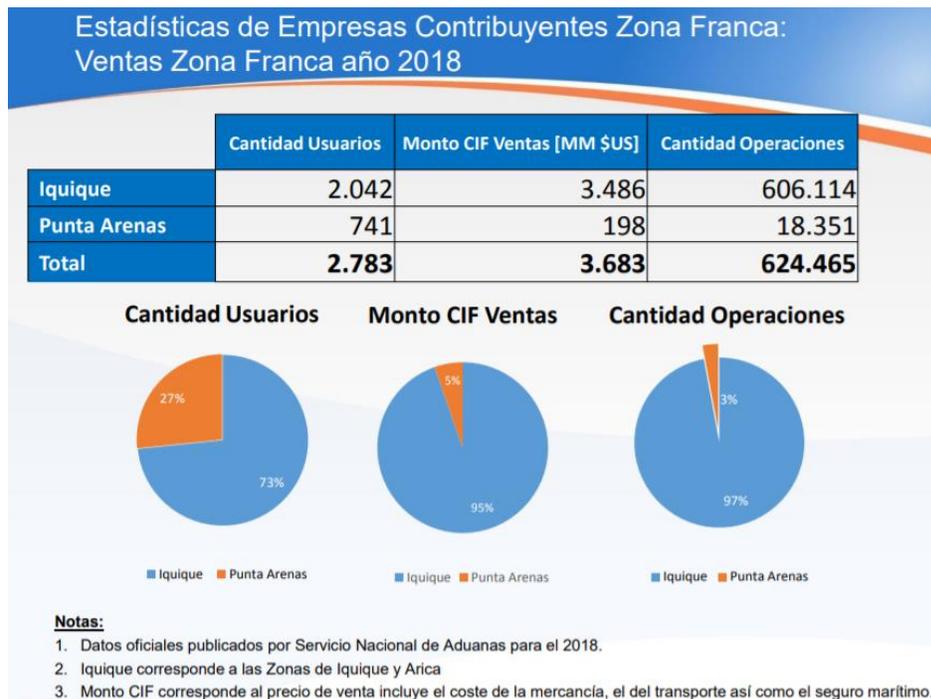
Nota del Autor:

Del total de 2.042 usuarios de Zona Franca presentados en el estudio del SII, cuantos tendrán vigencia actual y con operaciones vigentes al día de hoy. Me nacen las siguientes preguntas,

¿Cuántas empresas estarán sin movimientos?

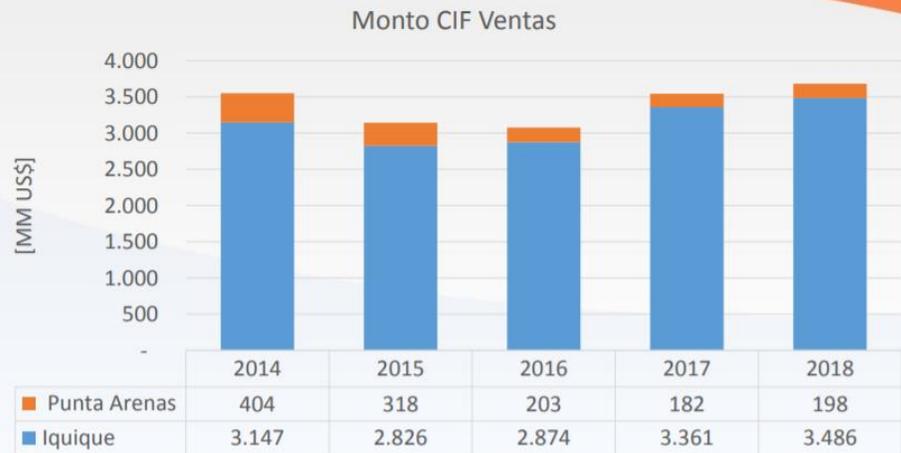
¿Cuántas estarán con saldo FUT?

¿Cuántas de estas empresas son de papel?



Fuente: SII 2019

Estadísticas de Empresas Contribuyentes de Zona Franca:
Monto CIF Ventas [MM US\$] Años 2014-2018



Notas:

1. Datos oficiales publicados por Servicio Nacional de Aduanas, en base al Informe Mensual de estadísticas de Zona Franca.
2. Iquique corresponde a las Zonas de Iquique y Arica
3. Monto CIF corresponde al precio de venta incluye el coste de la mercancía, el del transporte así como el seguro marítimo.

Fuente: SII 2019

Nota del autor:

La información presentada por el SII, es la información recabada por el sistema que entrega la Aduana. Para poner en contexto toda la mercadería que ingresa a sistema franco debe ingresar a un sistema de inventario electrónico. Este sistema llamado SVE o sistema de visación electrónica, corresponde a la identificación de todos los productos que ingresan bajo la supervigilancia de aduana y de zofri de manera física y digital. Cada ítem, pasa a tener un código y un valor de identificación. Entonces cuando un producto ingresa vía una BL (Bill of lading) y pasa vía documentaria a una Zeta (documento tipo para ingresar mercadería desde el extranjero a zona franca), este ingresará con un valor y un código. En todo momento el contribuyente sabe su costo CIF y al momento de su venta, obtendrá el margen neto.

La aduana tiene 100% de la información de compras y ventas del sistema franco, ya que la única forma de vender es mediante documentos que estén visados en el sistema controlado por aduanas. Se omiten de esta situación ventas realizadas en el Mall Zofri, que son abastecidas por mayoristas que han descargado sus inventarios para la venta con destino minorista.

8. Analisis de estudios relacionados.

8.1 Chile: Evaluación de las Zonas Francas Informe Final³⁴

Fecha: octubre 2017

Elaboración: Convenio marco sobre estudios entre la dirección de presupuestos del Ministerio de Hacienda y el Grupo de Banco Mundial.

Informe con objeto de analizar los marcos legales y regulatorios de la zona franca de Iquique, además de analizar su impacto económico y los costos fiscales respecto a las exenciones fiscales.

Conclusiones del informe:

1. Los incentivos fiscales de las zonas francas, por sí mismos, no han sido suficientes para atraer a las empresas. Las zonas francas chilenas, tal como están estructuradas hoy en día, no están ampliando la base de exportadores ni diversificando las actividades económicas y la canasta de las exportaciones
2. Como en la actualidad esto no está ocurriendo de ninguna manera metódica en Chile, nunca se subrayará demasiado el grado en que un cambio hacia el mejoramiento de la recopilación de datos para el monitoreo y la evaluación de las zonas representaría un primer paso crucial, que permitiría al país emprender una optimización sostenible de su programa de zonas francas.

³⁴ Chile : Evaluación de las Zonas Francas. Informe Final. Dipres y Grupo Banco Mundial. Octubre 2017. Disponible en <http://documents1.worldbank.org/curated/en/204581530216027729/pdf/ESP-Reporte-Final-ZFs-Chile.pdf>

3. Las estrategias necesarias para activar a los sectores de alto potencial y valor agregado de las zonas extremas del norte y el sur exigen una mayor diversidad de estímulos, en comparación con los ofrecidos por las actuales exenciones tributarias del régimen de zonas francas.
4. Las zonas francas situadas en las regiones extremas de Chile podrían evolucionar hasta convertirse en herramientas más eficaces para apoyar la competitividad regional, atraer la inversión privada, promover la innovación con miras a estimular la productividad, aumentar el valor agregado y los encadenamientos con la economía local y contribuir a un uso sostenible de las ventajas comparativas de estas regiones.

Nota del Autor:

Informe detallado de las Zona Franca. Caracteriza a nivel demográfico y económico la región. Es detallado en su metodología y es crítico en responder a una necesidad de análisis de la forma de llevar esta exención y de su continuidad.

8.2 Tax Expenditures and Corrective Taxes in Chile: A joint IMF/OECD Assessment

Fecha: octubre 2020

Elaboración: Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

Informe solicitado por el Ministerio de Hacienda de Chile para evaluar la metodología y las prácticas de gasto tributario que se utilizan en Chile. Este realiza una comparación entre los métodos óptimos a nivel internacional, con el Chile. Dentro sus múltiples conclusiones, explican que existe un ámbito de mejora al trabajo que realiza el SII. Recomiendan recopilar mejores y más datos para tener una evaluación más certera.

Conclusiones relacionadas con Zona Franca.

1. El cálculo de los gastos tributarios en las zonas de libre comercio requiere más datos y un nuevo método de estimación.

Sería ideal imponer a los comercios de estas zonas la obligación de presentar declaraciones de impuestos completas. Entre tanto, se recomienda realizar un nuevo estudio que aproveche otras fuentes de información potencialmente útiles, declaraciones de IVA, registro de empresas, e información de aduanas, oficina de empleo, pensiones obligatorias y cotizaciones a la seguridad social, para estimar los ingresos y los costos de las empresas que operan en estas zonas.

2. El método actualmente empleado por el SII para medir los gastos tributarios relacionado con las exenciones del IVA concuerda en términos generales con las prácticas óptimas internacionales.

No se ha determinado si existe margen para mejorar ese método, y se requeriría un examen más detallado del modelado de insumo-producto

chileno. El análisis de la brecha del IVA chileno realizado por el FMI constituye un buen punto de partida para la evaluación del GT.

Nota del Autor:

Este informe fue definitivo para que el ejecutivo tomará acciones más concretas respecto a los gastos tributarios. Para el año 2020, con una nueva modernización tributaria, la variable de gastos tributarios se tornó necesaria en la discusión.

Además, se torna más relevantes debido al contexto actual de pandemia, estallido social, donde se necesitará un equilibrio en reactivación económica y recaudación para apoyar programas sociales.

8.3 Informe sobre Exenciones y Regímenes Especiales

Fecha: enero 2021

Elaboración:

El análisis realizado por comisión se refiere a las exenciones de las operaciones que ocurren en zona franca, como los aranceles a las importaciones, la compra y venta dentro entre usuarios de zona franca, la comercialización a régimen de extensión, el impuesto de primera categoría por las operaciones de zona franca. Añade al análisis el nuevo crédito contra global complementario del régimen 14D8, correspondiente al 50% del crédito que hubiera soportado el pago de impuesto de primera categoría.

El objetivo de las exenciones es demográfico, desarrollo económico y geopolíticos.

La comisión, en concordancia con el estudio del FMI y OCDE, considera la exención debe aplicarse con a tasa general del 27%. Respecto al IVA, agrega que debe incluir las transacciones dentro de régimen de zona franca, entre usuarios y la zona de extensión. Por último, agrega el costo del beneficio contra global complementario de los usuarios de régimen 14D8.

Otro punto para destacar, son las consideraciones respecto a la información y datos.

El informe de la OCDE no considero el código del formulario 22, que es el crédito

respecto a las operaciones de zona franca. La comisión también destaca que la información respecto a las importaciones y exportaciones de las Zona franca parece ser inexacta. Los valores para el año 2017 que se estimaron de todas las exenciones que reciben las zonas francas ascendieron a US \$ 540 millones anuales, de los cuales US\$ 470 millones (un 87%) corresponde a la exención de IVA y aranceles.³⁵

Por otra parte, el mismo informe considera que el costo fiscal podría ser mayor a esa cifra, producto del problema de contrabando que se produciría en estas zonas, podría aumentar dicho valor.

Nota del Autor:

Respecto a este punto, las regiones de Tarapacá y de Arica, existen 166³⁶ pasos ilegales, con los países de Perú y Bolivia. Otro punto además son las tasas arancelarias que Bolivia aplica a las importaciones. Esto genera que los propios usuarios sub facturen sus mercaderías. Esto también generaría distorsiones en los datos proporcionados en ambas comisiones.

³⁵ Informe sobre Exenciones y Régimen Especiales. Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad. Enero 2021. Pág. 31.

³⁶ Sebastián Vedoya. La tercera. Crimen organizado: detectan 166 pasos no habilitados en el Norte. 9 de Julio 2018. Disponible en: <https://www.latercera.com/nacional/noticia/crimen-organizado-detectan-166-pasos-no-habilitados-norte/235714/>

Las recomendaciones de la comisión son la modificación del sistema actual, por Zonas Económicas Especiales, para reemplazar las actuales zonas franca. La comisión limita su opinión a temas netamente impositivos y no analiza los temas geopolíticos. Ponen en duda si el actual sistema es eficiente con el objetivo que alguna vez fue creado.

9. Conclusión

Al iniciar esta investigación, el razonamiento y evaluación previa respecto a las exenciones, específicamente de zona franca, era pesimista.

Soy de la región de Tarapacá, de la ciudad de Iquique y toda la vida he sentido que Zofri nos ha permitido tener una economía sustentable que ha amortiguado los vaivenes de las diferentes crisis económicas que ha vivido este país. Esa es la sensación que existe actualmente, como una defensa localista iquiqueña de su empresa insigne. Durante febrero 2021, posterior de la salida del informe de la Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad, las voces de defensa van desde el humilde trabajador hasta las autoridades, alcalde, diputados y senadores, todos incluidos, en coro de que la Zofri no se va.

El objetivo con que nace esta exención es el de atraer inversión, local o extranjera a una zona extrema. Inicia durante los años setenta, y en Iquique se vio un desarrollo importante. Existió un boom de crecimiento y ventas. El comentario nacional era que todo era más económico y la tecnología era de punta. Hoy de eso nada queda. Empresas que no pueden competir con las economías de escalas de los grandes retails, especulación inmobiliaria que no permite competencia, sistema de gestión engorrosos y requerimientos excesivos para iniciar negocios. Muchos comerciantes, casi pocas industrias. Cada día la modernización hace que las importaciones sean cada vez más directas y acotan el espacio de los intermediarios. Por ende, menos contratación en la ciudad.

Es entonces, como iquiqueño, pienso, ¿Es necesaria la zona franca?

El día a día, me dice que sí. La autoridad, no lo sabe, o no lo puede calcular.

Entregaré ciertas responsabilidades al tiempo. Las prácticas de evaluación de los gastos tributarios solo comenzaron en los setenta, en Alemania y Estados Unidos. El impulsor en Latinoamérica fue Brasil recién en el año 1989. Chile lo implemento mucho después. La investigación no me permitió darme por enterado que a la fecha estos informes hayan empujado al legislativo a una acción concreta respecto a estas exenciones. Solo hoy han tomado acción.

Para la década del año 2020, Chile ha vivido cambios importantes en su sistema tributario, pasando por tres modelos tributarios. Todos con la premisa de una mayor recaudación, debido a las necesidades de la sociedad chilena.

Dentro de estos cambios la última reforma toma una iniciativa la modernización tributaria y evaluación de las exenciones tributarias. Después de casi cincuenta años, de ejecución, se iba a realizar un informe, una auditoria, de lo que se creó.

Las conclusiones de los tres informes revisados, es penosa. La falta de modernización de las Zonas Francas, no permiten competir con otras zonas Francas de la región. Poca diversidad en los segmentos de ventas, nada de tecnología y desarrollo moderno. Pero lo más grave, es la precariedad de los datos para tomar un análisis real que permita una evaluación de éstas.

El costo político de eliminar la zona franca es gigante. Capaz que este sea un motivo para haber postergado tanto su evaluación. También resultaba más fácil para un país centralista, como Chile, compensar el poco desarrollo con una inversión

privada. Nada me deja concluir algo concreto respecto porque no se evaluó previamente.

Pero en el momento actual, donde las necesidades de la sociedad, que siempre existieron, no podrán ser postergadas ni tomadas a la ligera, como en otros tiempos, obligan a evaluar por completo nuestro sistema tributario, tomando lo que nadie quería evaluar, a evaluarlo, cuestionarlo y cambiar el estatus quo de estos beneficios o incentivos tributarios.

10. Bibliografía

Portugal, Leonardo Hernández, Jean-Paul Gauthier, Gabriela Schmidt, Magaly García y Enrique Fanta. Banco Mundial. Chile: Evaluación de las Zonas Francas Informe Final; octubre 2017. Alberto

<http://documents1.worldbank.org/curated/en/204581530216027729/pdf/ESP-Reporte-Final-ZFs-Chile.pdf>

Lillo González, C. (2008). Opciones y Análisis de Crecimiento para Zofri S.A. Durante el Periodo 2007 - 2015. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/103014>

Cuevas Ozimica, A. (2014). Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984. Revista de Estudios Tributarios, (9), pág. 9-48. Consultado de <https://analescfm.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41075/42620>

Chile : Evaluación de las Zonas Francas. Informe Final. Dipres y Grupo Banco Mundial. Octubre 2017.

Disponible en <http://documents1.worldbank.org/curated/en/204581530216027729/pdf/ESP-Reporte-Final-ZFs-Chile.pdf>

Informe sobre Exenciones y Régimen Especiales. Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad. Enero 2021. Disponible en <https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/comision-tributaria-para-el-crecimiento-y-la-equidad-entrega-informe-sobre>

Rojas Quezada, E. y Araya Hernández, C. (2018). Erosiones de la base en el impuesto sobre las rentas. Disponible en Erosiones de la base en el impuesto sobre las rentas

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios, Una experiencia Iberoamericana. Disponible en Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gast... | OPAC

Dirección de Presupuestos, Gobierno de Chile. Medición y Evaluación del Gasto Tributario. 2012. Disponible en MEDICIÓN Y EVALUACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO

VILLELA, LUIZ, LEMGRUBER, ANDREA, JORRATT, MICHAEL. Los presupuestos de gastos tributarios, conceptos y desafíos de implementación. Banco Interamericano de Desarrollo, diciembre 2009. Disponible en Documento de Trabajo

Fernando R. Martin. La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias. CEPAL. Agosto 2009 Disponible en La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias | Repositorio Digital | Comisión Económica para América Latina y el Caribe

Miguel Pecho Trigueros. Gastos Tributarios en América Latina: 2008-2012. CIAT Disponible en Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012

Gonzalo Araya Ibáñez, Franquicias Tributarias Tomo II. Editorial Legal Publishing

Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios. Servicios de Impuestos Internos. Presupuestos de Gastos Tributarios año 2019. Octubre 2019. En Servicio de Impuestos Internos

José Ramon Valente, Rodrigo Cerda, Arnaldo Gorgziglia, Pablo Ihnen y Pablo Serra. Comité Asesor para Estudiar y proponer adecuaciones al informe anual de gastos tributarios. Septiembre 2012 Disponible en MEDICIÓN Y EVALUACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO

Bert Brys, Ruud de Mooij, Gioia de Melo, Shafik Hebous, Sean Kennedy, Roberto Schatan, and Charles Vellutini. Tax Expenditures and Corrective Taxes in Chile: A joint IMF/OECD Assessment. Technical Report. Octubre 2020 Disponible en CHILE

Ignacio Briones, Ministro de Hacienda. Hoja de ruta tributaria para Chile Hacia una Tributación para el Crecimiento y la Equidad. 22 de octubre de 2020 disponible en Hoja de ruta tributaria para Chile Hacia una Tributación para el Crecimiento y la Equidad

González Miranda, Sergio, La zona franca de Iquique en su perspectiva industrial : un dilema regional. 1992. EURE [artículo de revista] Vol. 18, no. 54 (abr. 1992), p. [79]-90 Disponible en La zona franca de Iquique en su perspectiva industrial : un dilema regional.

Tapia Villanueva, M. y Quinteros Curin, J. (2018-10). Régimen tributario Zona Franca de Iquique frente a la reforma tributaria Ley 20.780 y 20.899. Disponible en Régimen tributario Zona Franca de Iquique frente a la reforma tributaria Ley 20.780 y 20.899

Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt. Año 2012. Gastos Tributarios; La reforma pendiente. Cepal. Disponible en Gastos Tributarios