



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

**“Rentas Presuntas”**

**“Crédito Especial Empresas Constructoras”**

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno: ROBERTO BUSTAMANTE ASTUDILLO

Profesor Guía: Octavio Canales Tapia

**Santiago, Abril 2021.**

# 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
4.	GASTO TRIBUTARIO	34
4.1	Renta Presunta	34
5.	LEY N° 18.985 de fecha 28 de Junio de 1990	37
5.1	Actividad Agrícola	37

5.2	Actividad del Transporte	38
5.3	Actividad de la Minería	40
6.	LEY 20.780 DEL 29 DE SEPTIEMBRE DE 2014	42
6.1	Artículo 34 Rentas Presuntas	45
6.2	Según se establece en Ley 20.780	46
7.	CREDITO ESPECIAL EMPRESAS CONSTRUCTORA ARTICULO 21 DEL 910 DE 1975	52
7.1	MODIFICACIONES	55
7.2	Instituciones Favorecidas sin Fines de Lucro Beneficiadas con esta Norma	56
8.	CONCLUSION	58

## **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 (cobro) 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.<sup>1</sup>

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.

Para el Servicio de Impuestos Internos (2019) es aquella recaudación que se deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos

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

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 Tributarios<sup>2</sup>**

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 respectos ciertos contribuyentes u operaciones tributables
5. Diferimiento; postergación del pago del impuesto.

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

## **2.1.4 Objetivos de los Gastos Tributarios<sup>3</sup>**

### **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.

<sup>3</sup> 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 tributarios<sup>4</sup>**

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

<sup>4</sup> Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y Desafíos de Implementación. Jorrat, 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 Ventajas<sup>5</sup>**

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

<sup>5</sup> 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 tributarios<sup>6</sup>**

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

<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup>

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”*.

<sup>7</sup> 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 cálculo<sup>8</sup>**

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 Latinoamericano<sup>9</sup>**

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

<sup>8</sup> 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

<sup>9</sup> 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 Chileno<sup>10</sup>

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).

<sup>10</sup> 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” <sup>11</sup> (Comité asesor)

<sup>11</sup> 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](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 IVA<sup>12</sup>

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*

<sup>12</sup> 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 Equidad<sup>13</sup>

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.

<sup>13</sup> 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 Internos<sup>14</sup>.

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)

<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>

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

<sup>15</sup> 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”<sup>16</sup>.

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

<sup>16</sup> 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”.<sup>17</sup>

<sup>17</sup> 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”<sup>18</sup>

### **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

<sup>18</sup> 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:<sup>19</sup>

<sup>19</sup>Texto 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.</p> <p>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.</p> <p>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, <b><u>desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él,</u></b> sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales</p>
--	--

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

## **RESEÑA HISTORIA**

### **4. GASTO TRIBUTARIO**

El Estado tiene la necesidad de recaudar fondos para dar satisfacción a los planes sociales y de re - distribución de la riqueza, y mediante la aplicación de Impuestos consigue gran parte de los recursos que se requiere para el objetivo, en el transcurso del tiempo se ha requerido de la aplicación de nuevos impuestos y la modernización de los mismos, de igual forma el estado asume ciertos gastos tributarios mediante la aplicación de franquicias tributarias cuya aplicación provoca al estado una disminución de la recaudación de recursos, técnicamente llamado gasto tributario (en adelante GT), los cuales en su promulgación diversos objetivos como lo son: Mayor reinversión, desarrollo en algunas zonas extremas del País, o para alcanzar el desarrollo de algún sector de la población o de la economía, como ejemplo; salud, inmobiliario ahorro inversión.

Existen franquicias tributarias desde la implementación de la ley de la Renta DL 824 de 1974 y Ley de impuesto a las Ventas y Servicios DL 825 de 1974, de las cuales algunas han sido eliminadas y muchas otras instauradas.

#### **4.1 Renta Presunta**

Previo a desarrollar un análisis tanto técnico como normativo sobre las rentas presuntas se hace esencial hacer una breve reseña del contexto en que se ubica la creación de las rentas presuntas.

El informe de la comisión de hacienda sobre la reforma tributaria ley 20780 de 2014, da indicios de las razones que se tuvo para la creación del sistema de tributación de rentas presuntas.

Al respecto señalo que; “este sistema fue creado en Chile como una adecuación y una excepción para proteger a empresas de cierto tamaño que no llevaban contabilidad. Agregó en seguida que el costo de llevar contabilidad podía ser muchas veces mayor que los impuestos que se deban pagar. Por lo tanto, se diseñó un sistema de renta presunta para pagar sus impuestos, el que está concentrado en los sectores de la agricultura, el transporte, de los pequeños mineros y en algo de los bienes raíces”<sup>20</sup>

El Decreto Ley 824 de 1974 se publica el 31 de diciembre de 1974 durante el denominado Régimen Militar encabezado por Augusto Pinochet Ugarte, se promulga bajo un contexto de “reformas neoliberales implementadas en el País desde 1974 y 1980 , significaron en términos económicos y sociales la proyección de una nueva manera de afrontar el desarrollo de la sociedad, constituyéndose en una revisión radical de la política económica del país durante los tres cuartos del siglo XX.”<sup>21</sup>

La primera etapa del modelo neoliberal chileno, que comprendió los años 1974 a 1982, se caracterizó por una férrea ortodoxia de los postulados liberales suscritos por los Chicago Boys, esto se tradujo en una extrema liberación de las

<sup>20</sup> Historia de la ley 20.780, Informe de la Comisión de hacienda, página Número 231.

<sup>21</sup> <http://www.memoriachilena.cl/602/w3-article-719.html>.

importaciones, sello distintivo de las principales áreas estratégicas: La política anti-inflacionaria, las reformas del sistema financiero y la apertura comercial hacia el exterior. Como respuesta a las políticas contractivas adoptadas durante esos años, se experimentó un elevado índice del desempleo, disminución de los salarios, numerosas quiebras de empresas y desaliento en la formación de capital de inversión, principal motor de crecimiento y progreso”.<sup>22</sup>

No ha sido fácil encontrar las exactas razones que el legislador tomo en cuenta para dictar la implementación del sistema de tributación de Rentas Presuntas, entre otras medidas como también podría ser el Fondo de Utilidades Tributables cuya vigencia fue extensa 1984 a 2016, y con saldos hoy vigentes en el STUT y componente del RAI de los contribuyentes. Se puede concluir que esto vino a ser una respuesta a la ineficiente intervención del estado a incentivar al sector privado como un agente significativo en la económica del País.

### **MODIFICACIONES:**

En la trazabilidad histórica de modificaciones que ha experimentado el régimen de tributación de rentas presuntas en un rango considerable de tiempo (entre 1990 y 2012). Se encuentran diferentes disposiciones legales, para cual se usará como fuente las diferentes instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos:

<sup>22</sup> <http://www.memoriachilena.cl/602/w3-article-719.html>.

## **5. LEY N° 18.985 DE FECHA 28 DE JUNIO DE 1990**

La circular 58 del 19 de noviembre de 1990 respecto de la tributación de rentas presunta en síntesis interpreta la Ley N° 18.985 de 1990, la cual introduce una serie de innovaciones relativas a los regímenes de rentas presuntas, la cual fija nuevos requisitos para el ingreso y mantenerse en el régimen aludido.

### **5.1 Actividad Agrícola**

Según dice, Circular 58; Se establecía que los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas y que no sean sociedades anónimas y cumpliendo con ciertos requisitos que se detallaran podrán tributar bajo régimen de presunción y se presumirá de derecho que su renta será el 10% del avalúo fiscal de los predios y cuando la explotación sea a otro título que no sea propietario o usufructuario se presumirá una renta del 4% sobre el avalúo fiscal.

Las entidades ya sea que se trate de comunidades, cooperativas, sociedades de personas para poder acogerse al régimen de presunción deberán:

- Estar compuestas solamente por personas naturales.
- No deben tener actividades por las cuales obtienen rentas afectas a la primera categoría mediante contabilidad completa del inciso 3° letra b del N° 1 del artículo 20 de la ley de la Renta.
- No deben tener ingresos anuales superiores a las 8.000 unidades tributarias (UTM), no debiendo computar para el efecto las ventas ocasionales de

bienes muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente

- Los requisitos mencionados deben ser tratados o considerados por separado, y cualquiera de ellos que sea incumplido obliga al contribuyente a abandonar el Régimen de tributación bajo presunción.

Según circular 58 de 1990. Respecto de las normas de relación, Se establecía que para los efectos de determinar los montos de ingresos o ventas anuales de 8.000 unidades tributarias se debía consolidar con las sociedades, (excluyendo para tal efecto las sociedades anónimas abiertas), y comunidades con las cuales esté relacionado que desarrollaran la actividad agrícola, quedando la posibilidad de mantenerse en el Régimen de Renta Presunta en el evento que la venta del empresario no supere las 1.000 unidades de fomento

## **5.2 Actividad del Transporte**

El alcance de las disposiciones vigentes ante de la publicación de la ley 18.985, son los mismos a los establecidos y vigentes desde la publicación de esta;

“1° los contribuyentes que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados de transporte terrestre quedarán afectos al impuesto de primera categoría por las rentas efectivas, según contabilidad, que obtengan de dicha actividad, sin perjuicio de lo dispuesto en los números 2° y 3° de este artículo.

2° se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, y que exploten a

cualquier título vehículos motorizados en el transporte de pasajeros es equivalente al 10% del valor corriente en plaza del Vehículo.

3° Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes, que no sean sociedades anónimas o en comandita por acciones, y que contempla los requisitos que se indican más adelante, que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte de carga ajena, es equivalente al 10% del valor corriente en plaza de cada vehículo y su respectivo remolque.”<sup>23</sup>

Además de las características descritas en los puntos anteriores, se establece que para acogerse a este mecanismo de tributación en base a presunción, las comunidades, cooperativas y sociedades de personas u otras personas jurídicas todas y cada una de estas debe estar compuestas solo por personas naturales

La ley 18.985 establecía que solo podían acogerse al régimen de rentas presuntas los contribuyentes que además de cumplir con los requisitos ya mencionados anteriormente, debían tener un ingreso, medido a fin de año no superior a las 3.000 Unidades Tributarias. Cuando el contribuyente quede obligado declarar en base a renta efectiva con contabilidad completa, por incumplimiento de alguno de las obligaciones anteriormente descritas, lo estará a contar del 01 de enero de año siguiente.

Estos contribuyentes no podrán volver a tributar en base a presunción de rentas sino después de 5 ejercicios consecutivos de no haber desarrollado la actividad de transportista. El cómputo de estos cinco ejercicios iniciara cuando el contribuyente

<sup>23</sup> Circular 58 – 19 de noviembre de 1990- Servicio de Impuestos Internos

arriende o ceda en cualquier forma el goce de los vehículos cuya propiedad o usufructo conserva. Cualquier título el vehículo.

Respecto de normas de relación, la ley 18.985 y la circular 58 de 1990 así lo menciona, cuando una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades, excluyendo las anónimas abiertas, que exploten vehículos como transportistas de carga ajena, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden el límite mencionado, esto es 3.000 unidades tributarias (UTM) deberá sumarse el total de los servicios facturados por las sociedades o comunidades o las que la persona esté relacionada. Si al efectuar esta operación la suma excede el límite establecido, todas las sociedades o comunidades con las que la persona está relacionada deberán pagar el impuesto según contabilidad completa, quedando la posibilidad al empresario individual mantenerse en el régimen de renta presunta cuando sus ventas no superen las 1.000 unidades de fomento. Lo anterior producto de la lectura circular 58 de 1990.

### **5.3 Actividad de la Minería**

La circular 58 de 1990 en interpretación de la Ley 18.985 respecto de la Minería: “Las modificaciones que la Ley N° 18.985 introdujo a la ley de la Renta respecto de la tributación de la minería, han tenido por objeto al igual que en el caso de la agricultura y el transporte, establecer los requisitos por los cuales se determinan los contribuyentes que deben declarar y pagar sus impuestos a la renta sobre los beneficios efectivos, según contabilidad completa

En este contexto no innovó respecto de los pequeños mineros artesanales, quienes continúan regidos por las mismas disposiciones de los artículos 22° Número. 1 y 23 de la ley de la renta. En cambio se readecuaron las normas del artículo 34, Nro. 1, donde se establece la tributación de los mineros de mediana importancia y se creó el número 2, donde se dan las pautas a las cuales se deben ceñir los contribuyentes mineros de mayor importancia para acogerse al régimen de renta presunta o efectiva”.<sup>24</sup>

Respecto de requisitos que deben cumplir las sociedades de personas, comunidades, cooperativas y otras personas jurídicas que no sea sociedades anónimas ni en comandita por acciones

El Inciso final del N° 1 y el inciso primero del N° 2 del artículo 34 de la Ley de la Renta, establecen tres requisitos básicos para que estos contribuyentes puedan acogerse al régimen de renta presunta y estos son:

- ✓ Solo deberán ser estar compuestas por personas naturales, al efecto no se consideran jurídicas las sociedades legales mineras constituidas excepcionalmente por personas naturales.
- ✓ No deben obtener otras rentas de primera categoría, por las cuales declaren sus impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa, y
- ✓ No pueden poseer o explotar yacimientos mineros cuyas ventas excedan de 36.000 toneladas de mineral ferroso o bien, que las ventas anuales

<sup>24</sup> Circular 58 – noviembre de 1990- Servicio de Impuestos Internos

cualquiera que sea el mineral no exceda de 6.000 unidades tributarias anuales.

Si uno de estos requisitos no se cumple obligará al contribuyente a llevar contabilidad completa para efectos tributarios.”<sup>25</sup>

## **6. LEY 20.780 DEL 29 DE SEPTIEMBRE DE 2014**

En esta tesis se analizará con mayor énfasis respecto de las modificaciones las introducidas en su Número 18 del Artículo 1° de la Ley 20.780 del 29 de Septiembre de 2014.

Antes de profundizar en materia, el autor de esta tesis se realiza un paréntesis sobre la contingencia tributaria nacional, que respecto de la reforma tributaria se comentaba, y recuerda que mediante cadena nacional el Presidente de la Republica de la época el Señor Sebastián Piñera anunciaba un proyecto de ley tipificado como “Modernización Tributaria” el cual reemplazaría los regímenes tributarios existentes, por lo que se entendía en ese momento y relacionado con este trabajo de tesis que las rentas presuntas dejarían de ser un mecanismo de tributación. Situación que no se dio de esa manera, puesto que según hacienda se estimó que su aplicación es acotada a algunos sectores económicos y a grupos de contribuyentes.

<sup>25</sup> Circular 58- noviembre de 199- Servicio de Impuestos Internos

Para poner en contexto del grupo de contribuyentes acotados que se menciona se muestra la siguiente tabla donde se evidencia el porcentaje de contribuyentes que tributan bajo régimen de presunción “según el Servicio de Impuestos Internos Operación Renta 2018:”

<b>REGIMEN</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Renta Atribuida (14 A)	587.789	51,9%
Semi Integrado (14 B)	161.296	14,3%
Tributación Simplificada (14 Ter)	272.926	24,1%
Renta Presunta	109.891	9,7%
<b>TOTAL</b>	<b>1.131.902</b>	<b>100%</b>

Fuente: Servicio de Impuestos Internos – Operación Renta 2018

“La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a inicios de 2015 mediante un informe sobre la tributación de las Pymes en Chile advierte que las Pyme que estén próximas a los límites requeridos para la renta presunta podrían preferir reducir sus niveles de negocios para mantener los beneficios de ese mecanismo.

En la reforma Tributario 2014 se propuso derogar el régimen de renta presunta y limitarlo sólo a microempresas (con ventas anuales hasta 2.400 UF, unos \$65 millones), las que podrían elegir entre mantenerse en ese sistema o cambiarse al régimen simplificado para pymes (conocido como 14 Ter), esto, señaló el proyecto,

permitía “mejorar nuestra recaudación en aquellos contribuyentes más grandes, cerrando espacio a la elusión.”

En la cámara del Senado, esta idea no prosperó y fue desechada por lo que este mecanismo de tributación fue acotado por medio de otras normas.”<sup>26</sup>

“Según, Ricardo Guerrero, ex coordinador tributario del Ministerio de Hacienda se mejoraron las normas de relación entre sociedades y se estableció normas de relación entre sociedades y se estableció la contaminación de actividades.

El otorgamiento de franquicias especiales, como ya es sabido constituye un gasto tributario para el estado, lo cual implica riesgos de elusión.

Al respecto según El académico de la Universidad Adolfo Ibáñez, señor Claudio Agostini, En 2012 realizó una investigación con el Servicio de Impuestos Internos, sobre las empresas que declaran rentas presuntas. Primera sorpresa: todas usaban facturas para comprar y vender, lo que según el economista implica que “la razón de ser de la renta presunta en realidad no existe”.

Usando esas facturas, simulaban las utilidades reales de esa empresa sobre la base de sus flujos de caja y también vieron que ocurriría si estuvieran en el régimen 14 ter. Luego, identificaron a los dueños de esas empresas y calcularon el impuesto personal (global complementario) que les correspondía pagar. Como resultado, el 86,5% de las utilidades declaradas como renta presunta pertenecen a contribuyentes del decil de mayores ingresos. Más aún, se concentran en el 0,45%

<sup>26</sup> [www.pauta.cl/economia/renta-presunta- el régimen-especial-que-la-modernización-tributaria-no-toca](http://www.pauta.cl/economia/renta-presunta-el-régimen-especial-que-la-modernización-tributaria-no-toca)

más rico que debería haber pagado el 40% por estas utilidades (35% con la tasa actual).

Continúa, si no estuvieran tributando en renta presunta, los dueños de estas empresas habrían pagado US\$60,4 millones en impuestos a la renta en 2012.

Actualizando el ejercicio con los datos de 2017, Claudio Agostini concluyó que ese monto ahora sería de US\$ 380 millones.”<sup>27</sup>

La Ley 20.780 en su artículo 1° número 18 sustituye el Art 34 que en sus partes principales establece:

## **6.1 Artículo 34 Rentas Presuntas**

### Normas Generales

Los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga de pasajeros, 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 de la forma que para cada caso dispone este artículo.”<sup>28</sup>

Deben cumplir con algunos requisitos básicos para poder optar a esta forma de tributación bajo el régimen de presunción;

<sup>27</sup> [www.pauta.cl/economia/renta-presunta-el-régimen-especial-que-la-modernización-tributaria-no-toca](http://www.pauta.cl/economia/renta-presunta-el-régimen-especial-que-la-modernización-tributaria-no-toca)

<sup>28</sup> Ley 20780 del 29 de septiembre de 2014 ministerio de hacienda Biblioteca Congreso Nacional

Debe tratarse de contribuyentes cuyos ingresos netos en el caso de la actividad agrícola no debe superar las 9.000 unidades de fomento, y para los contribuyentes que desarrollan la actividad de transportes este límite de ingresos netos no debe superar las 5.000 unidades de fomento, Limite que para la actividad de la minería es de 17.000 unidades de fomento.

## **6.2 Según se establece en Ley 20.780**

Deberá tener en consideración para los cálculos de ventas los ingresos provenientes tanto de las rentas presuntas que desarrolla el contribuyente como también aquellas de renta efectiva, y no deben ser consideradas las ventas ocasionales de bienes muebles e inmuebles que forman parte de los activos de los contribuyentes que optan por tributar bajo régimen de presunción.

Para contribuyentes que inician actividad la Ley 20.780 de 29 de septiembre de 2014 establece que la opción de tributar bajo el régimen de presunción la deben tomar dentro de los plazos establecidos en el artículo 68 del código tributario, y no deben registrar al inicio de actividad un capital efectivo superior a 18.000 unidades de fomento en el caso de la actividad agrícola, 10.000 unidades de fomento en el caso de la actividad del Transporte, y por ultimo de 34.000 unidades de fomento cuando se trata de la actividad de la minería considerando para esta medición la unidad de fomento de la fecha del inicio de las actividades.

La Ley 20.780 en su artículo 1° numero 18 también establece:

“Solo 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.”<sup>29</sup>

Y agrega;

“No podrán acogerse a las disposiciones del presente artículo los contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos provenientes de tales inversiones no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.”<sup>30</sup>

Respecto de las normas de relación en cuanto un contribuyente debe tomar en consideración al momento de la sumatoria de los ingresos o ventas para determinar el monto y los límites establecidos y ya detallados, la ley 20.780 en su artículo 1 en su N° 18, establece: “deberá sumar a sus ingresos por ventas y servicios el total de los ingresos por ventas y servicios obtenidos por las personas , empresas, comunidades , cooperativas y sociedades con las que esté relacionado, sea que realicen o no la misma actividad por la que se acoge al régimen de renta presunta a que se refiere este artículo.”<sup>31</sup>

<sup>29</sup> Ley 20.780 – 29 de septiembre de 2014 MINISTERIO DE HACIENDA-Ley Chile – Biblioteca Nacional.

<sup>30</sup> Ley 20.780 – 29 de septiembre de 2014 – MINISTERIO DE HACIENDA – Ley Chile - Biblioteca Nacional

<sup>31</sup>Ley -20.780 29 – sep. – 2014 MINISTERIO DE HACIENDA – Ley Chile – BIBLIOTECA NACIONAL

Para mayor precisión en lo relativo a quienes se considerará relacionados con un contribuyente para los efectos de la materia tratada en este trabajo, la ley establece que:

“i) Las empresas o sociedades que forman parte del mismo grupo empresarial, conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de la ley N° 18.046” y las personas relacionadas en los términos del artículo 100 de la misma ley, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las entidades intervinientes, exceptuando al cónyuge o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, de las personas señaladas en la letra c de este último artículo.

ii) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, sociedades de personas, las cooperativas y comunidades en las cuales tenga facultad de administración o si participa a cualquier título en más del 10% de las utilidades, ingresos, capital social.

iii) La sociedad anónima, sociedad por acciones y sociedad en comandita por acciones, si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades, ingresos o de los votos en la junta de accionistas.

iv) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que es participe en más del 10% del contrato.”<sup>32</sup>

<sup>32</sup>Ley 20.780 29-Septiembre -2014- MINISTERIO DE HACIENDA – Ley Chile- BIBLIOTECA NACIONAL

## Efecto Comparativo de Tributación en Renta Presunta

### EMPRESA TRIBUTACION MEDIANTE RENTA EFECTIVA. AÑO TRIBUTARIO 2020

Ingresos			269.584.750
Costos + Gastos			(133.834.400)
Agregados Art 21			0
Base Imponible			135.750.350
Tasa Impto	25%		
Impuesto Determinado			33.937.588

### Socio 1

Rta Atribuida 50%	67.875.175	0,304	20.634.053
Rebaja Según Tabla			(10.599.472)
Crédito Impto Primera Categoría			(16.968.794)
Devolución Solicitada			- 6.934.213

### Socio 2

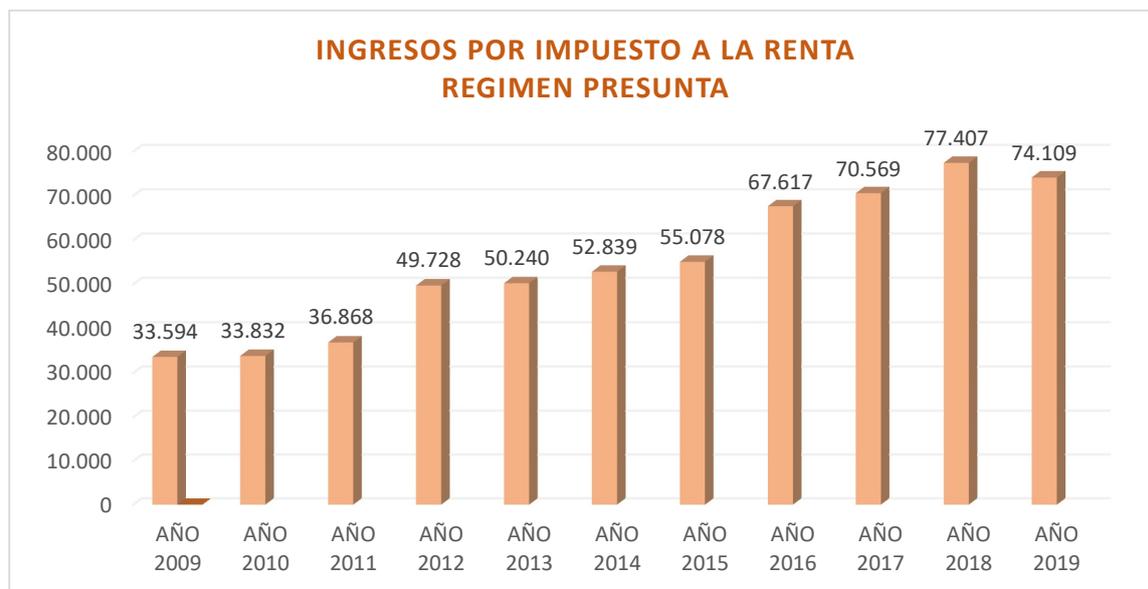
Rta Atribuida 50%	67.875.175		20.634.053
Rebaja Según Tabla			(10.599.472)
Crédito Impto. Primera Categoría			( 16.968.794)
Devolución Solicitada			- 6.934.213

### CARGA TRIBUTARIA GENERAL

Impuesto Empresa			33.937.588
Devolución Solicitada Socio 1			- 6.934.213
Devolución Solicitada Socio 2			- 6.934.213
Resultado Final			20.069.162

EMPRESA TRIBUTA REGIMEN DE RENTA PRESUNTA AÑO TRIBUTARIO 2020		
AVALUO DEL BIEN RAIZ		58.686.863
PRESUNCION DE RENTA AG. ART 34	10%	5.868.686
DETERMINACION DE RENTA EMPRESA		
BASE IMPONIBLE		5.868.686
TASA DE IMPUESTO	25%	
IMPUESTO		1.467.172
BASE GLOBAL COMPLEMENTARIO		2.934.343
SOCIO 1	EXENTO	-
SOCIO 2	EXENTO	-
CREDITO SUCEPTIBLE DE SOLICITAR DEVOLUCION, POR PARTE DE SOCIOS		(1.467.172)
<b>RESUMEN DE CARGA TRIBUTARIA</b>		<b>\$0.-</b>

## Grafica de los Ingresos por Impuesto Renta Presunta



(Cifras en millones de pesos nominales)

Fuente: SII - [www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/serie\\_de\\_ingresos\\_tributarios](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/serie_de_ingresos_tributarios)

Este grafico muestra la recaudación recibida por ingresos bajo el concepto de impuestos de Renta, de contribuyentes acogidos al Régimen de Tributación de Renta Presunta, para los periodos entre el año 2009 al 2019, según información sostenida en el Servicio de Impuestos Internos

## **7. CREDITO ESPECIAL EMPRESAS CONSTRUCTORAS ARTICULO 21 DEL 910 DE 1975**

### **RESEÑA HISTORICA**

Como se manifestó en la primera parte de esta Tesis Toda persona aspira en la vida 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. También se podría agregar como un objetivo del legislador, activar la economía y generación de empleo a través de la actividad de la construcción.

Producto de lo anterior es que el legislador establece medidas para mitigar el aumento de precios en 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 encuentra principalmente en el Art 21 del DL 910 de 1975, emitido por el Ministerio de Hacienda.

Antes de referirme al beneficio otorgado por el art 21 del DL 910, se revisan algunas disposiciones:

**Circular N° 26 de 1987** “debe entenderse por inmueble para habitación aquellos que principalmente se construyen como una vivienda aceptándose dentro de esta calificación, en forma restrictiva , otro tipo de dependencia con que cuente dicho

inmueble siempre que ellas sean necesarias y tengan una relación directa con la habitación propiamente tal, como estacionamiento y bodegas y cuando su construcción se encuentre amparada por un mismo permiso de edificación o un mismo proyecto”

Se considera necesario revisar “el Artículo 21 del Decreto Ley 910, de 1975, 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) 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 periodo”<sup>33</sup>

Sin considerar las prohibiciones indicadas en párrafo anterior aplica este beneficio a los contratos de Construcción que no sean por suma alzada que las Constructoras celebren con instituciones sin fines de Lucro expresamente señaladas en el Artículo 2° del DL 910 del año 1975.

<sup>33</sup> Thomson Reuters Proview – franquicias y beneficios tributarios

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.

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<sup>34</sup>

El servicio de Impuestos Internos establece las pautas y para el correcto uso de este beneficio, las empresas constructoras deben trasladar al comprador de una vivienda solamente el 35%

<sup>34</sup> [https:// \(proview.thomsonsreuters.com\)](https://proview.thomsonsreuters.com)

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.<sup>35</sup>

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.

## **7.1 MODIFICACIONES**

Leyes N° 20.780 y 20.899, sobre reforma tributaria de modernización y simplificación respectivamente.

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

<sup>35</sup> <https://proview.thomsonreuters.com>

contratos de construcción que no sean por administración, con igual tope por vivienda de acuerdo con las disposiciones del decreto ley 825 de 1974”.<sup>36</sup>

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”<sup>36</sup>

**La Circular N° 13 de 2016** “respecto del monto del beneficio que estas empresas pueden deducir de sus pagos provisionales obligatorios de la ley sobre impuesto a la Renta. Éste no puede ser superior a aquel que les correspondería deducir si la operación se encontrase gravada con IVA. En atención a ello el factor 0,1235 del valor de la venta que deben aplicar estas empresas en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles, en que dentro del precio se encuentre incluido el valor del terreno, debe ser, aplicado al valor de venta, pero una vez descontado el valor de dicho terreno”

## **7.2 Instituciones Favorecidas sin fines de Lucro Beneficiadas con esta Norma**

También será aplicable sin las limitaciones de montos antes indicados, a los

<sup>36</sup> revista de estudios tributarios N° 22-2019

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 a sus estatutos o la naturaleza de sus actividades no realicen principalmente operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado:"<sup>37</sup>

Además de las modificaciones ya mencionadas, la ley 20.780 y 20899 de 2014 y 2016 respectivamente consideran un tope de 2.200 UF. como valor de la vivienda para que esta se considere exenta de IVA y con derecho al Crédito Especial de Empresas Constructoras (factor 0,1235) cuando en el pago de ese monto ya indicado, en todo o parte intervenga como pagador el fisco mediante un subsidio otorgado a los beneficiarios de estos.

<sup>37</sup> Ley 20.899 de 2016

## 8. CONCLUSION

Al iniciar el trabajo de investigación de la presente Tesis la evaluación previa era de que no existía en el País, los mecanismos suficientes que entregaran información y estadística suficiente para dar respuesta satisfactoria a las interrogantes que surgían, tales como:

- 1) En la actualidad no existe claridad en la forma de controlar y medir la eficiencia monetaria de franquicias tributarias, en cuanto si estas cumplen con los objetivos planteados en su promulgación.
- 2) Se produce irregularidad horizontal tributaria y económicamente hablando entre contribuyentes con similares ingresos, dependiendo si estos acceden o no a estas franquicias.

La Ciudad en la que resido y me desenvuelvo Profesionalmente, Chillan, Región de Ñuble, preferentemente zona agrícola, mueve mi interés en el tema de rentas presuntas, por otro lado una ciudad emergente de mucha construcción de viviendas, por lo que era necesario, tener un acabado estudio de los beneficios otorgados por la normativa legal Chilena, y que con la Investigación llevada a cabo es posible plasmar en este trabajo de Tesis algunas conclusiones a hipótesis planteadas:

Se puede concluir de que el objetivo del legislador en el caso de la rentas presuntas cumple con el objetivo trazado de facilitar el cumplimiento tributario a

contribuyentes que desarrollan la actividad de la Agricultura, el transporte y la minería, considerando que les facilita el cumplimiento evitando complejidades como la de determinar una base imponible en base a renta efectiva con contabilidad completa considerando las dificultades técnicas de cada uno de estos rubros en cuanto a las diferentes mediciones.

A juicio de este tesista en la aplicación de estas normas de tributación bajo régimen de presunción de derecho, cuyas rentas equivalen a un porcentaje sobre un avalúo, y no considerar los resultados de la gestión comercial del contribuyente, generan inequidad tributaria y económica, contribuyentes que explotan la actividad agrícola a modo de ejemplo con un mismo ingreso o resultado, y como se demostró en ejercicio en página N° 12 y 13 de este trabajo en el que se demuestra la diferencia en la carga tributaria para quien opta por declarar sus impuestos en base a rentas presuntas y quien no lo hace. Provocando una inequidad tributaria, y económica siendo este último aspecto de relevancia permitiendo aquel contribuyente hacer un ahorro en los pagos de tributos suficiente para financiar costos de buena parte de una nueva temporada agrícola o bien realizar una inversión.

También existe Inequidad horizontal para contribuyentes de tributan en régimen de rentas presuntas y que con mismos ingresos de contribuyentes de otras actividades económicas que tributan bajo régimen de renta efectiva con contabilidad completa o con un contribuyente de la segunda categoría existe inequidad. Estas diferencias en el aspecto económico son significativas.

Concluyo además que el Servicio de Impuestos Internos tiene estadísticas e informe sobre hechos consumados , es decir la recaudación obtenida producto de pagos efectuados por los contribuyentes que tributan bajo el régimen de presunción, PERO NO tiene una medición del gasto tributario que implica anualmente mantener este beneficio, por cuanto no cuenta con los mecanismos para saber el resultado financiero de los contribuyentes que desarrollan estas actividades y que tributan bajo esta modalidad que permitan determinar con eficiencia la recaudación que deja de percibir. Con el tiempo tal vez sea posible llegar a una medición mediante la presentación de diferentes declaraciones juradas que permitan conocer los Ingresos y Gastos en la actividad, permitiendo una depreciación instantánea de los activos fijos depreciables, de tal forma que existan certezas en la materia relativa al gasto tributario y tomar las mejores y eficientes medidas.

En el Transcurso del tiempo el legislador a tratado de acotar el rango de potenciales beneficiarios de estos mecanismos de tributación, mediante constantes modificaciones legales, la más relevante a mi juicio la relativa a normas de relación, obligando al contribuyente beneficiario de este mecanismo de tributación, para los efectos de cuantificar su límite de ingresos tener que sumar las ventas o parte de estas de aquellas sociedades en las que el forme parte, independiente de la actividad comercial que estas desarrollen. Y evitar lo que en alguna medida ya advertía la “La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a inicios de 2015 mediante un informe sobre la tributación de las Pymes en

Chile, advierte que las Pyme que estén próximas a los límites requeridos para la renta presunta podrían preferir reducir sus niveles de negocios para mantener los beneficios de ese mecanismo.