

Falta De Consideración Del Ejecutivo Respecto De La Regulación y/o Revisión De Exenciones
Tributarias En Chile.

Tesina de la carrera de Derecho

María Isabel Espinoza Sandoval

Profesor guía
Gonzalo Pardo Sainz

Julio, 2024

Índice

I.	Introducción.....	4
II.	Principio de generalidad.....	6
III.	Exención tributaria.....	7
IV.	Legalidad en los tributos.....	7
V.	Principio de igualdad en los tributos.....	8
VI.	Seguridad jurídica.....	9
VII.	Falta de revisión por parte del ejecutivo.....	12
VIII.	Necesidad de modificar o reducir los regímenes especiales de tributación.....	13
IX.	Financiamiento de la Pensión Garantizada Universal	13
X.	Informe Financiero N° 163/21.12.2021.....	14
XI.	Informe sobre exenciones y regímenes especiales de la comisión tributaria para el crecimiento y la equidad de enero del 2021.....	14
XII.	OECD Tax Policy reviews chile 2022, Resumen ejecutivo.....	21
XIII.	Recomendación del consejo de la OCDE sobre la evaluación de la competencia.....	22
XIV.	Análisis de minuta sobre reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social de julio de 2022.....	23
XV.	DFL N°2 de 1959.....	29
XVI.	Conclusión.....	34

Resumen

Las exenciones tributarias han sido objeto de análisis en estos últimos años, ya sea por motivos relacionados a cuestiones prácticas o por necesidades de recaudar más recursos públicos. Así como también el ordenamiento jurídico ha sido objeto de reformas en materias relacionadas a las exenciones, el dilema ante esto es que podrían verse afectados determinados principios del derecho tributario, al igual que los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Con todo, se evidencia que el ejecutivo ha estado ausente en esta materia, lo cual hace que se atenúen aún más estas afectaciones.

Palabras clave: exención tributaria, beneficios tributarios, DFL N°2 de 1959, falta de revisión, informes financieros.

I. Introducción

Desde ya hace unos años que los distintos gobiernos han venido haciendo un intento por revisar las exenciones tributarias, por cuanto, los fundamentos que llevaron al legislador a su establecimiento no necesariamente responden a las circunstancias actuales.

Lo anterior responde, sin duda, a una falta de revisión en el tiempo de estas exenciones, por cuanto, la finalidad de éstas, surgen por circunstancias de orden económico (Massone, 2013), las cuales perfectamente pueden ir variando en el tiempo, lo cual por cuestiones obvias de la economía y contextos sociales resulta ser así.

Por lo tanto, lo que se afirma en este trabajo es que en nuestra legislación existe una necesidad de ordenar las exenciones tributarias, labor complicada en orden a que según determinadas entidades afirman que no existe un catastro de cuantas exenciones vigentes hay, sin perjuicio de que el Servicio de Impuestos Internos tiene identificada cada exención con el gasto tributario que significa.

Tanto la doctrina como informes de entidades nacionales e internacionales están de acuerdo con que en Chile no hay una revisión periódica de beneficios tributarios, específicamente de las exenciones tributarias, así como tampoco un catálogo de estas últimas, lo cual no ayuda a cuantificar ingresos fiscales, ni poder legislar políticas públicas eficientes, ni determinar si en su generalidad se cumple con los objetivos para los cuales fueron establecidas.

Así mismo se destaca la necesidad de que se administre de mejor manera esta temática para superar los obstáculos ya mencionados, siempre respetando principios básicos.

Un claro ejemplo de lo anterior es lo que ha ocurrido con el DFL N° 2 de 1959, que legisló un plan habitacional que estableció exenciones de diversos impuestos que gravan las viviendas. Lo que ocurrió con este es que la norma tuvo una mala utilización, ya que se ocupó como forma de obtener ganancias ante un aprovechamiento de un beneficio en una situación complicada en nuestro país.

Por otra parte, es posible plantear que la doctrina señala sobre esta temática que es transversal la necesidad de modificar o reducir los regímenes especiales de tributación en orden a que se desconoce si actualmente aquellos cumplen con los objetivos para los cuales fueron creados y que además por cuestiones de eficiencia económica puede haber otros métodos como políticas públicas menos costosas para llevar a cabo los objetivos iniciales de las exenciones. En el año 2019, en la denominada modernización tributaria, se acordó estudiar de mejor manera el sistema tributario de ese entonces, debiendo abordar en mayor profundidad las exenciones, y lo

que se concluyó en ese entonces fue que debían eliminarse para obtener superiores ingresos fiscales y reducir otros impuestos que en ese contexto sería necesario.

Un obstáculo que ve la doctrina a poner en práctica lo anterior, es la situación actual del país, ya que sería contraproducente teniendo en cuenta la situación económica, pero que sí es posible comenzar con investigaciones de los recursos y en el momento en que se supere tal crisis, se implementen medidas que sobreponen el dilema (Libertad y Desarrollo, 2021).

Además, la OCDE postula que, en primer lugar, los gobiernos deben garantizar que las exenciones cumplan objetivos de intereses públicos y se interpreten de manera restrictiva, por lo tanto, solo deben ser destinadas a cumplir el objetivo por el cual sean establecidas y siempre tras este una política pública destinada. (recomendación del consejo de la OCDE sobre la evaluación de la competencia, 2021).

Con todo lo anterior, resulta factible sostener que durante mucho tiempo se han ignorado las exenciones tributarias, por otra parte, de un momento hasta ahora ha habido una intensa búsqueda de soluciones y reformas que afectan tanto el principio de legalidad, igualdad, como la certeza jurídica inclusive, esta última en cierta medida, ya que se ha intentado que la eliminación de las exenciones sea con gradualidad.

II. Principio de Generalidad

En el derecho comparado, encuentra este principio su base en la Constitución Política Española, cabe hablar no solo del derecho chileno en orden a que en nuestro país no se ha hecho un esfuerzo por realizar una construcción de una dogmática jurídica sobre los principios tributarios de carácter material (Masbernat, 2013), es en este sentido que este principio se encarga de que todas las personas con capacidad económica suficiente y todas las situaciones reveladoras de riqueza suficiente deben contribuir al mantenimiento de los gastos públicos, por lo tanto, se excluyen a quienes no cuenten con esta capacidad económica o no dándose el hecho generador de la riqueza.

Derivado del principio de igualdad o conectado a este, lo cual se traduce en que los tributos deben aplicarse con generalidad a todas las categorías previstas por la ley, es decir, que cumpliéndose con el hecho generador será sujeto de impuesto (Massone, 2013), por lo tanto, el tributo se aplica a todos, sin excepciones y sin discriminaciones como raza, origen, sexo, etcétera, solo ante una verificación económica, es por lo mismo que constituye en que no se establezcan por ley beneficios o privilegios innecesarios y/o arbitrarios.

Este principio, siguiendo a Patricio Masbernat, tiene dos perspectivas, una objetiva y otra subjetiva, desde el punto de vista de la primera el principio de generalidad se traduce en que el legislador debe establecer o tipificar que un hecho, acto o negocio jurídico que advierta la capacidad económica del sujeto como hecho imponible.

Desde la perspectiva subjetiva se prohíbe que se establezcan privilegios sin justificación real, esto de ninguna manera significa que no se puedan establecer exenciones tributarias, sólo impide su alcance a personas determinadas (Masbernat, 2013).

Siguiendo a Fritz Neumark, pretende postular que la generalidad significa que por una parte todo aquel con capacidad de pago resulte obligada a la prestación tributaria, al pago de esta, y por otra que nadie puede ser liberado de un impuesto personal y general por motivos que no se encuentren en los bienes superiores del Estado (Neumark, 2023), es decir que no se encuentre justificado de manera real por el ordenamiento jurídico, lo cual resulta coherente con lo que mencioné en párrafos anteriores, en orden a que por ningún motivo podría significar que no pudieran establecerse determinados beneficios, tal como podrían ser las exenciones tributarias, siempre cuando estas estén determinadas como lo establece la ley, con un fundamento real y no arbitrario.

III. Exención tributaria

Las exenciones tributarias están constituidas por enunciados normativos que sustraen de la aplicación del tributo algunas hipótesis que deberían estar sujetas base a la definición general del presupuesto (Massone, 2016). Por lo tanto, para hablar de exención debe existir un hecho gravado, es decir la hipótesis, cabe hablar de que no se limita en esta última, ya que por otra disposición que es incompatible a la anterior.

No debe confundirse con que un hecho o persona no esté gravado, ya que eso no es una exención, no existiría esta primera disposición que grava y esta segunda que establece la exención.

Estas constituyen excepciones a la generalidad por razones de orden económico, lo cual persigue fundamentos como el desarrollo de determinados sectores, que está evidenciado en el artículo 19 n°22 de la constitución.

IV. Legalidad en los tributos

Se habla de legalidad para designar el principio de reserva de ley (Massone, 2013) en este sentido para que la determinación de los tributos sea exclusivamente por una ley, de este modo se excluye toda posibilidad de que estos nazcan o se regulen a través de cualquier otra norma distinta a una de rango legal.

El fundamento tras esto se encuentra principalmente en la protección y garantía de los derechos de los sujetos, de los contribuyentes. La doctrina mayoritaria sostiene que la reserva de ley adopta nuevas exigencias como defender la propiedad, asegurar el tratamiento igual, garantizar la seguridad jurídica, entre otros. Además de ser una relevante representación del principio de la legalidad de la administración consagrado por el Estado de Derecho (Massone, 2013).

Este principio radica fundamentalmente en que los sujetos, es decir, los contribuyentes son quienes establecen el tributo a través de quienes estos eligen mediante elección popular, por lo tanto, en representación de los electores, los contribuyentes, es que se establece un tributo mediante una ley.

Se ha definido muy acertadamente en nuestra doctrina constitucional, al principio constitucional de legalidad como aquel principio en virtud del cual la Constitución reserva la regulación de ciertas materias al dominio de la ley en sentido material y exige la habilitación previa por la constitución o la ley para que los órganos públicos subordinados a una y otra jerarquía de normas obren válidamente (Encina y Medina, 2007), este está consagrado en el artículo 7 de la constitución, por lo tanto está expreso en nuestro ordenamiento jurídico.

Respecto del contenido de este principio, este comprende principalmente que la actuación de los órganos del Estado debe ser válida y esto último se traduce en que se cumpla con lo que señala el artículo 7, lo relacionado con la legitimidad y justicia, entonces, siguiendo el inciso 1° del artículo 7 de la constitución y a Bárbara Meza y David Ibaceta, se deben cumplir tres requisitos copulativos:

1. Actuación previa investidura regular de sus integrantes: lo cual dice relación con la acción de investir, lo cual es conferir una dignidad o cargo a una persona, o sus integrantes, ajustado y conforme a regla, la cual, en nuestro ordenamiento jurídico, está constituida por la Constitución y las leyes dictadas conforme a ella (Meza e Ibaceta, 2007).
2. Actuación dentro de su competencia: este hace referencia al ámbito de facultades o atribuciones asignadas al respectivo órgano del Estado. Entonces, la actuación dentro de la competencia de cada órgano debe en todo momento ceñirse al mandato constitucional o legal en su caso, so pena, de carecer de apoyo en el texto de la ley fundamental y más aún tenerse por no realizados estos actos y carecer de esa forma de eficacia jurídica (Meza e Ibaceta, 2007).
3. Actuación en la forma que prescriba la ley: este tercer elemento hace alusión a que los actos administrativos deben ajustarse a la ley y a la constitución, en lo que respecta al procedimiento y las solemnidades.

V. Principio de igualdad en los tributos

Este principio se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, así como también un tratamiento diverso en situaciones diversas, esto último en el entendido de que se infringe este principio si ante situaciones que son completamente diversas toman un tratamiento igualitario.

En la constitución se consagra la igualdad ante los tributos, así como también la igualdad ante la ley y la no discriminación arbitraria en el trato del Estado y sus organismos en materia económica. De igual modo es de conocimiento que la ley en diversos ámbitos hace diferenciaciones entre los sujetos, incluso muchas veces son para establecer denominadas discriminaciones positivas, pero también diferenciaciones en la imposición de cargas tributarias mayores o menores, lo interesante es que esto no sea impuesto de manera arbitraria, lo cual me lleva a lo que señalé en el párrafo anterior respecto al tratamiento igual de los iguales y diferente en casos diversos.

Pedro Massone no comparte esto último en orden al elemento de la esencia de la garantía es la inadmisibilidad de discriminaciones arbitrarias, de este modo afirma que la igualdad que la constitución garantiza pierde significado, o al menos una parte de este, y queda como la garantía de la discriminación arbitraria, una sustitución de garantías. Sostiene que la igualdad ante la ley y la igual repartición de los tributos no solo pueden violarse ante una discriminación arbitraria, la discriminación constituye una violación a la igualdad, sin embargo, esto salvo que sea por normas, principios o intereses que ampare la constitución (Massone, 2013).

Cuando se habla de igualdad en el ámbito tributario, es tras un contenido económico, por lo tanto, esta igualdad, respecto de lo que mencionaba antes, es en un tratamiento desigual en

virtud de la capacidad económica de los sujetos, de este modo se habla de capacidad contributiva para soportar la erogación. Otro criterio en el cual se basan las figuras impositivas es el costo social, que se basa en los perjuicios que pueda conllevar la realización o consumo de ciertos bienes para la sociedad, por ejemplo, daños ambientales.

En el derecho comparado, la Constitución Política española incorpora a la igualdad como un valor, deber, derecho y principio, respecto a esto último la Constitución lo menciona a propósito del deber de contribuir donde hay un mandato al legislador para que establezca un sistema tributario justo sustentado en la igualdad (Masbernar, 2013). Así mismo, es posible interpretar este principio de dos maneras, en un sentido positivo y otro negativo.

Respecto de la interpretación en un sentido positivo, se refiere a lo que he venido sosteniendo respecto de este principio, el trato igual a los iguales y diferente a las situaciones diversas.

En el sentido negativo, hace referencia a la supresión de cualquier discriminación arbitraria, lo que puede conectar con el principio de seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad. Con todo esto, cabe concluir que no es concebible que se impida el establecimiento de tratamientos diversos entre los contribuyentes en orden a la progresividad y la capacidad económica (Masbernar, 2013), por tanto, es factible hablar que se conecta de igual manera con el principio de la generalidad tributaria, siendo incluso imprescindible el uno con el otro.

VI. Seguridad jurídica

La seguridad jurídica permite que el contribuyente pueda prevenir en relación con sus decisiones en el contexto de una regulación que se encuentra vigente a la hora de la toma de estas y las consecuencias respecto de esa regulación.

Se traduce en la necesidad de certeza que tienen los sujetos para prever las consecuencias de sus actos o decisiones, en este sentido es primordial que el sujeto tenga en consideración que el *status quo* se mantenga como tal en el futuro y que no van a cambiar las “reglas” y se afecte su actividad, es por ello que se debe hablar de certeza jurídica, es del derecho, que este no sufra cambios colosales en orden a que los derechos y obligaciones obtenidos por el contribuyente se mantengan durante el pasar del tiempo, y para ello es necesario un ordenamiento claro y sencillo, carente de factores como normas de reenvío, preceptos minuciosos, cláusulas derogatorias o dispersión normativa excesiva, por ejemplo. Otra cuestión que se torna completamente necesaria es que, desde la perspectiva de la aplicación de la norma, es que las autoridades se mantengan desplegando una conducta regular, que actuarán conforme a la norma y velarán por su cumplimiento (Massone, 2013).

Este principio es especialmente referible al Derecho tributario, esto por razones tales como la obligación legal del tributo lo que convierte al ordenamiento integrado por obligaciones que deben ser previsibles o tasadas para el sujeto ciudadano, así como también la amplia producción de normas tributarias que además suelen ser intensas, esto último crea un escenario óptimo para la inseguridad en orden a la posible derogación de normas, aplicación retroactiva de otras (García, 2006). Por estas razones es que es tan importante este principio en el ámbito del Derecho tributario, ya que es un principio de aplicación general en el derecho, pero por estas condiciones que se dan en la relación obligacional.

Es factible sostener que esa seguridad o certeza responde más bien a un carácter subjetivo en orden a que se manifiesta en la sensación del sujeto de confiar en que sus derechos y deberes se mantendrán estables y no irán en un vaivén de cambios, reestructuraciones, derogaciones, entre otros.

La doctrina sostiene que es difícil decir cuándo un orden jurídico es seguro, pero que se puede resumir en dos manifestaciones, una en que la previsibilidad consiste en seguridad de las reglas de conducta, por tanto, afectará a la definición de la hipótesis normativa y la descripción legal de los presupuestos de hecho y de las consecuencias jurídicas. La segunda manifestación refiere a la seguridad de que las proposiciones normativas se aplicarán a cada situación concreta de hecho con absoluto respeto a lo previsto y sin variaciones de criterio (García, 2006), lo cual es relevante para la posición del sujeto ciudadano ante las obligaciones que le impone el Estado, tanto en un sentido del desarrollo de actividades que lo lleven al desembolso en favor del Estado u otras relacionadas a cargas impositivas, donde exista certeza de que es lo que pasará el día siguiente a su realización y no existan sorpresas que puedan afectar y por tanto el sujeto viva en constante incertidumbre y no realice ningún tipo de ocupación que pueda estar afectada a alguna carga tributaria.

1. Incertidumbre de la norma

El ordenamiento tributario no puede pretender alguna plenitud, debiendo renunciar a un alto grado de concreción. La abstracción de la norma, garantía de la igualdad frente a la misma, va indisolublemente unida a un determinado nivel de incertidumbre, que sólo la administración, en el proceso aplicativo de la ley, puede hacer desaparecer (García, 2006). Entonces, pareciera ser que toda la teoría acerca de los principios, específicamente del principio de seguridad o certeza jurídica, no es tan sencillo de ver en la práctica por la naturaleza de las normas, pero esto tiene un límite que está estrechamente relacionado con lo que dice el principio de legalidad en lo que dice relación con la actuación de la administración, de esta forma se garantiza al sujeto que la actuación de esta

administración será conforme al ordenamiento jurídico y que esto no tendrá condiciones gracias al principio de legalidad.

2. Certeza jurídica en la aplicación de los tributos

Dado por la naturaleza de las normas, el funcionamiento del ordenamiento jurídico, estas no siempre son claras o expresas, incluso no siempre los hechos presentes en estas no siempre ocurren en la realidad tal como se pretende, por lo tanto existe una lógica y necesaria labor interpretativa donde es prescindible la integración de la norma, lo cual no resulta favorable para la seguridad jurídica y esta previsibilidad que se espera que tenga el sujeto.

Las actuaciones materiales de los aplicadores del Derecho, en especial de la administración, serán seguras cuando se desarrollen, por ejemplo, con publicidad o cuando concluyan en un plazo razonable, evitando situaciones de pendencia. Pero también es cierto que esta seguridad será, en último término, la seguridad de las normas que regulen el modo de aplicación del Derecho, en especial la de los procedimientos de aplicación del Derecho tributario, pues las mismas deberían establecer los requisitos de publicidad y fijar los plazos máximos de duración (García, 2006). Esto último nos lleva a lo que mencionaba anteriormente sobre un ideal de cómo debiera ser el ordenamiento jurídico para estar ante esta seguridad jurídica, pero es evidente que en la práctica no siempre será así, aunque de igual modo cumpliéndose lo anterior en una labor de integración pareciera logtable.

VII. Falta de revisión por parte del ejecutivo

Un aspecto principal de este trabajo es demostrar que el ejecutivo ha sido exiguo en la administración de las exenciones, lo que quiero decir con esto es que una vez que se ha establecido una, luego se abandona sin volver a revisar su necesidad, si cumple con sus objetivos, o cualquier otro aspecto.

Cuando toco este punto es lógico que se hable del ejecutivo y no del legislador tomando en cuenta a parlamentarios, por ejemplo, ya que de acuerdo con el artículo 65 inciso 4 número 1 corresponde exclusivamente al presidente de la república establecer o modificar exenciones, así como también determinar su forma, proporcionalidad o progresión, por lo tanto, es evidente que en todo este trabajo me voy a referir al “presidente” o también al “ejecutivo”.

Así como también que en alguna ocasión se ha hiper modificado alguna norma referente a alguna exención tributaria, como lo ocurrido con el DFL n°2, que ha sufrido una serie importante de modificaciones en estos últimos años, todo esto tras décadas de tenerlo ignorado, lo cual ha traído consecuencias graves respecto a la infracción de principios del derecho tributario.

La comisión tributaria para el crecimiento y la equidad en un informe de enero del año 2021 determina que las justificaciones tras las exenciones descansan en finalidades económicas sociales

y políticas que se buscan obtener. En este mismo informe se destaca la importancia de la revisión de las exenciones, lo principal de esto es la importancia de tener una legislación tributaria coherente y moderna, si nos enfrentamos a algo opuesto a esto estamos ante tratamientos que no se basan en los objetivos para los cuales fueron establecidos, entonces la revisión que debe llevarse a cabo por parte del ejecutivo se traduce en verificar si se cumplieron los objetivos para los cuales se estableció, así como también en que sean reemplazadas por determinadas políticas públicas que pueden significar un menor gasto fiscal (comisión tributaria para el crecimiento y la equidad, 2021). Respecto a esto, es evidente que existen fundamentos claros para sostener que existe un abandono por parte del ejecutivo y que además es imprescindible esta labor.

VIII. Necesidad de modificar o reducir los regímenes especiales de tributación

Además de estimar que este cierto abandono por parte del ejecutivo respecto a las exenciones, sostengo que es necesaria esta tarea.

En un análisis llevado a cabo por la doctrina respecto del informe que realizó la comisión tributaria para el crecimiento y la equidad se determina que el objeto de este era analizar las exenciones y tratamientos diferenciados del sistema, en lo relativo a las exenciones se mantiene esta postura de mantener, modificar o eliminar las exenciones u otros beneficios que reducen la recaudación tributaria y favorecen a determinados contribuyentes en particular, en este caso se tenía presente el impacto en la economía, la distribución de los tributos, la evasión tributaria y los costos que esto tiene para el sistema en términos generales, también se consideró la necesidad de tener un catastro de las exenciones y la necesidad de reemplazar exenciones por otras políticas públicas que sean más eficientes en un sentido de que estas no provoquen impactos tan grandes en la recaudación fiscal del país (libertad y desarrollo, 2021). Es factible plantear que las exenciones tributarias no son decisiones eficientes, comprenden un gran gasto en orden al no ingreso de ese dinero a las arcas fiscales.

IX. Financiamiento de la Pensión garantizada universal (PGU)

En el año 2021 se presentó un proyecto de ley que modifica exenciones tributarias, esto con el objeto de obtener un mayor ingreso a las arcas fiscales para poder financiar la PGU. Con esto, vuelvo a traer la necesidad de modificar determinadas exenciones con los mismos fundamentos de eficiencia para el sistema, lo cual sin duda debe darse previa evaluación respecto de la coherencia de la estructura tributaria en su conjunto en orden a que esta debe ser un cuerpo armónico por los impactos económicos y sociales que esta genera (Libertad y Desarrollo, 2022).

Pareciera ser unánime y transversal la opinión sobre que las exenciones tributarias deben ser modificadas o incluso reducidas en orden a que puede haber otros mecanismos menos costosos o incluso que las exenciones como tal no cumplen sus objetivos. Por esto mismo es que la

Comisión tributaria para el crecimiento y la equidad entregó recomendaciones sobre el impacto que tienen las exenciones tributarias en la economía, sobre su eficiencia y eficacia.

El mandato de esta comisión era revisar las exenciones tributarias para que, a partir de ello, en caso de sugerir la reducción o eliminación de alguna exención o régimen especial, determinar criterios para que una fracción relevante de dicha mayor recaudación sea destinada a una disminución de la tasa general del impuesto asociado a la respectiva exención tributaria que se sugiere modificar (Libertad y Desarrollo, 2022).

X. Informe Financiero N°163/21.12.2021

Este informe financiero llevado a cabo por la dirección de presupuestos del Ministerio de Hacienda, respecto de un proyecto de ley que reduce o elimina exenciones tributarios, el fin de esto es aumentar la recaudación fiscal de manera constante, además estas exenciones que se pretenden eliminar tuvieron un rol importante, entendiéndose que es factible señalar que fueron eficientes, mas ahora no y su eliminación contribuye a un “sistema tributario más simple y equitativo” en palabras del informe.

XI. Informe sobre Exenciones y regímenes especiales de la comisión tributaria para el crecimiento y la equidad de Enero del 2021

Este informe es el producto de una convocatoria realizada por el ministro de hacienda de la época con el fin de realizar una revisión del sistema tributario chileno, esto llevado a cabo por expertos en estas materias económicas. Uno de los puntos relevantes son las recomendaciones hechas por estos expertos sobre la mantención, eliminación o modificación de beneficios tributarios existentes a la época.

Señala que “la evaluación constante de los beneficios es fundamental para mantener una legislación tributaria coherente y moderna, y determinar si estos tratamientos diferenciados siguen cumpliendo los objetivos para los cuales fueron establecidos. Específicamente, la revisión de estos beneficios permite determinar si el objetivo cumplido por ellas justifica su costo en recaudación”. Es evidente que es completamente necesario para el avance de un país, además de garantizar principios tributarios.

Los cambios que pudiera sufrir un beneficio o un tratamiento tributarios especial, ya sea la creación, modificación o eliminación de este tiene fundamentos tales como la igualdad, simplificación del sistema, eficiencia, no dar oportunidades de elusión, entre otros, lo cual se traduce en la revisión de si se cumplieron los objetivos de estos o si aún es necesaria su permanencia. Además de lo que ya se hacía alusión respecto al coste de las exenciones, pueden existir otros instrumentos menos costosos y que puedan cumplir con los mismos objetivos e incluso ser más eficientes.

Se debe tener en cuenta que en nuestro país no existe un catálogo o catastro de cada una de las exenciones tributarias existentes, lo cual presenta un evidente riesgo si hablamos de que existe una necesidad de revisión constante de estas lo cual, sin duda, no pareciera ser posible si no se tiene conocimiento de cuántas ni cuáles existen en nuestro sistema tributario.

La comisión propone una serie de recomendaciones en orden a determinados beneficios, cabe destacar que son respecto a algunos, ya que como mencioné, no hay catastro de todos los existentes.

1. Régimen PYME: Se propone mantener los beneficios entregados por este régimen, pero esto ocurre porque este se encuentra vigente desde no hace mucho, por lo tanto, no existen antecedentes duros que puedan demostrar de momento que denotan la necesidad de un cambio.

Cuadro N°1: Proyección inicial de distribución de empresas en regímenes tributarios

Regímenes Tributarios (al 31/12/2020)	%
Régimen General Semi-Integrado (artículo 14 LIR, letra A)	5%
Régimen Pyme General (artículo 14 LIR, letra D N° 3)	67%
Régimen Pyme Transparente (artículo 14 LIR, letra D N° 8)	25%
Otros (artículo 14 LIR, letra G)	3%
Total Nuevos Regímenes	100%

El tratamiento tributario aplicable a las PYME se encuentra regulado principalmente en el artículo 14 letra D de la LIR.

2. Ganancia de capital en acciones/cuotas con presencia bursátil (art. 107 LIR): Respecto de los inversionistas institucionales locales y no residentes esta comisión propone mantener la exención. Por otra parte, hubo distintas posiciones sobre los inversionistas no institucionales, algunas de estas fueron limitar la franquicia actual, eliminarla, mantenerla, entre otras.
3. Fondos de inversión: Se recomienda que los fondos de inversión públicos y fondos mutuos no sean contribuyentes de la LIR, es decir, que se mantengan de este modo, lo cual significa que no están afectos al impuesto de primera categoría.
4. Leasing: Proponen analizar el evento de establecer el tratamiento de este como una operación de adquisición con crédito, pero sin afectar los contratos ya vigentes.
5. Cooperativas: Sugieren mantener la exención del impuesto de primera categoría de las categorías, pero que los cooperados queden afectos al impuesto global complementario.

Así también se aconseja eliminar las exenciones de impuestos de beneficio municipal y del ITE.

6. Intangibles: recomienda aplicar reglas de la contabilidad financiera para el tratamiento de los gastos de organización y puesta en marcha.
7. Zonas Francas: Se tiene en cuenta que las exenciones de las cuales se benefician las zonas francas tienen un gran costo fiscal para el país, por lo tanto se propone que estos sean revisados y encontrar un mejor resultado costo beneficio, se hace alusión además al contrabando sobre el cual no hay estimación certera.
8. Universidades: Recomienda mantener la exención e incluso analizar la posibilidad de extender el beneficio a otras instituciones educativas con beneficios sociales equivalentes al de las universidades.

Cuadro N°2: Estimaciones del SII y OCDE/FMI^{26 27}

	Gasto Tributario	Estimación SII millones de dólares (año 2018, reporte 2019)	Estimación OCDE/FMI millones de dólares
1	Régimen Pyme	No estimado ²⁸	No estimado
2	Ganancia de capital obtenida en la enajenación de acciones /cuotas con presencia bursátil (art. 107 LIR)	\$36.88 ²⁹	No estimado
3	Tratamiento aplicable a los fondos de inversión públicos, privados y fondos mutuos	\$1.83 ³⁰	No estimado
4	Leasing	\$823.25	No estimado
5	Cooperativas	No estimado	No estimado
6	Intangibles	\$534.66	No estimado
7	Zonas Francas	\$79.07	No estimado
8	Universidades	\$206.7	No estimado

9. Ganancias de capital obtenidas en la enajenación de bienes raíces: Mantener la exención hasta los 8.000 UF más eliminar la exención de la cual se benefician los inmuebles adquiridos previo al año 2004, esto si se concede la posibilidad de retrasar el valor del inmueble para efectos de actualizar su costo tributario.
10. Exención general a las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de determinados instrumentos hasta 10 UTA: Recomiendan eliminar la exención.
11. Tratamiento aplicable a las cotizaciones previsionales voluntarias: recomiendan mantener algún beneficio, ya que países de la OCDE permiten deducir los aportes previsionales

voluntarios. Además, propone esta comisión fusionar los depósitos convenidos y APV en un solo instrumento.

12. Tratamiento aplicable al retiro de los aportes previsionales voluntarios: Al igual que el acápite anterior, se recomienda mantener algún beneficio, por las mismas razones que antes. Respecto de fusionar los depósitos convenidos y APV ídem.
13. Depósitos convenidos: se recomienda por esta comisión exactamente lo mismo, por las mismas razones, que en el caso del tratamiento aplicable a las cotizaciones previsionales voluntarias y los tratamiento aplicable al retiro de los aportes previsionales voluntarios.
14. Excedentes de libre disposición: aconseja eliminar la exención de la cual gozan estos excedentes.
15. Regímenes de renta presunta: Recomienda eliminar estos regímenes, así como también otra parte de la comisión propone lo mismo pero que debe ser considerando criterios de gradualidad.
16. Gasto presunto para trabajadores independientes: Lo que propone la comisión respecto a esto es que no sea considerado como gasto tributario y además mantener la deducción del 30% de los ingresos brutos como gasto presunto.
17. Deducción de los intereses de créditos hipotecarios: Proponen eliminar el beneficio.

	Gasto Tributario	Estimación SII millones de dólares (año 2018, reporte 2019)	Estimación OCDE/FMI millones de dólares ⁴³
1	Ganancias de capital obtenidas en la enajenación de bienes raíces	No estimado	\$292.8
2	Exención general a las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de determinados instrumentos hasta 10 UTA	No estimado	No estimado
3	Tratamiento aplicable a las cotizaciones previsionales voluntarias	\$142	\$179.8
4	Retiro de los aportes previsionales voluntarios	-\$24.4	No estimado
5	Depósitos convenidos	Comprendido en el cálculo relativo al tratamiento aplicable a las cotizaciones previsionales voluntarias	No estimado
6	Excedentes de libre disposición	\$12.8	No estimado
7	Regímenes de renta presunta	A nivel de IGC \$23.8	No estimado
		A nivel de IDPC: \$110.3	
8	Gasto presunto para trabajadores independientes	\$53.2	\$64.8
9	Deducción de los intereses de créditos hipotecarios	\$129	\$155.2

18. Postergación de dos meses en pago de IVA: La comisión propone que se mantenga este beneficio.
19. Seguros de vida: Lo que recomienda la comisión respecto de este beneficio es eliminarlo a nivel de IHD.
20. Deducción de cuotas de créditos hipotecarios de propiedades DFL 2: De este punto aconsejan que se mantenga el beneficio, pero sólo a los contratados hasta junio del año 2001.
21. Crédito especial a la construcción: Consideran que los objetivos que tiene este beneficio puede lograrse a través de otras políticas públicas, por lo tanto se recomienda que se elimine este.
22. Donaciones: En este punto solo se propone unificar las leyes de donación, que se modernice y simplifique el sistema. No hay recomendaciones sobre los beneficios existentes respecto a esto en orden a que será materia de otra etapa de la comisión.
23. Iva a los servicios: Se recomienda no hacer distinción a los servicios, por tanto, que todos estos sean gravados. Las exenciones sólo serán establecidas en casos justificados en virtud de criterios ya establecidos.

24. Crédito del impuesto específico al diésel para empresas de transporte de carga: Recomiendan eliminar el beneficio.
25. Crédito del impuesto específico al diésel para industrias: Propone la comisión eliminar el beneficio, otras materias relacionadas a este serán sujetas en la segunda revisión de la comisión.
26. Exclusión del impuesto al diésel en la base del IVA: Se propone incorporar el impuesto al diésel en la base del IVA e incluso otros impuestos específicos.

Cuadro N°4: Estimaciones del SII y OCDE/FMI^{67 68}

	Gasto Tributario	Estimación SII millones de dólares (año 2018, reporte 2019)	Estimación OCDE/FMI millones de dólares
1	Postergación de dos meses en pago de IVA	\$59.1	No estimado
2	Seguros de vida	No considerado GT	No estimado
3	Deducción de cuotas de créditos hipotecarios de propiedades DFL 2	\$2.2	\$4.9 ⁶⁹
4	Beneficios a viviendas DFL 2	\$143.5 (solo considera la exención respecto de las rentas de arrendamiento)	No estimado
5	Crédito especial a la construcción	\$560	No estimado
6	Donaciones con fines culturales	Parte no acreditable de las donaciones para fines culturales: \$10.8	No estimado
		Crédito donaciones fines culturales: \$8.6	
7	IVA a servicios profesionales	Servicios prestados a empresas: \$-212.2	No estimado
		Servicios diversos: \$365.2	
8	Crédito del impuesto específico al diésel para empresas de transporte de carga	\$88 ⁷⁰	\$82.2 ⁷¹
9	Crédito del impuesto específico al diésel para industrias ⁷²	No considerado GT	No estimado
10	Exclusión del impuesto específico al diésel en la base del IVA	No considerado GT	\$408.1 ⁷³

De este informe puedo rescatar otros puntos relevantes, en razón a reformas tributarias a las cuales se ha enfrentado el país, pero por sobre todo el ordenamiento jurídico, un punto que genera dudas es que estas reformas no han tenido grandes estudios previos, pareciera más un capricho del gobierno de turno que las llevaba a cabo, por lo tanto, no es certero decir que hemos estado ante una exigua revisión de los beneficios tributarios del momento.

La comisión asiente que para una estrategia duradera se requiere alcanzar una mirada común sobre el sistema tributario, que incluya aspectos de equidad, recaudatorios, y también relacionados a los incentivos de inversión, el ahorro y el crecimiento económico. Son elementos que deben ir juntos, ya que la recaudación no depende solamente de la carga tributaria, sino que igual y crucialmente del crecimiento económico.

Por lo tanto, cuestiones que se tomaron en consideración para llevar a cabo las recomendaciones respecto de este catálogo que ya presenté en virtud de eliminar, modificar o crear beneficios tributarios, exenciones tributarias, fue que estos beneficios reducen la recaudación tributaria y que estos favorezcan en particular a determinados sectores o contribuyentes, y algo que mencionaba anteriormente, que el impacto de esto esté en los costos que significan su existencia, la evasión tributaria y su eficiencia.

Otro punto que destacar se pretende avanzar hacia un sistema más simple, lo cual se relaciona con asuntos ya planteados como lo son determinados principios del derecho tributario, de este modo disminuir la brecha de la carga respecto de otros países de la OCDE.

Se destacan tres aspectos importantes del concepto de exención:

1. Tratamiento diferenciado que algunos contribuyentes pueden utilizar, por lo tanto, la comisión no lo ve como algo negativo, sino que “una política pública deseable”.
2. Respecto de su costo fiscal, este no se mide como la diferencia de recaudación entre una política con exención y la que no.
3. Es confuso determinar si algunas medidas son efectivamente exenciones, no habría consenso respecto de algunos beneficios.

El informe destaca que hay una importancia en realizar revisiones de las exenciones, beneficios y tratamientos tributarios especiales, que es lo que vengo planteando. Estas persiguen objetivos según fueron creadas o establecidas, además de pretender asuntos económicos, sociales y políticos.

Por lo tanto, esta revisión se vuelve necesaria y fundamental para determinar si estos cumplieron sus objetivos, que es por lo que fueron establecidos, además de ser fundamental para mantener un sistema tributario coherente y moderno, lo cual lo vuelve sin duda un sistema simple.

Cabe destacar que ante una exención existente hay un costo fiscal que se traduce en una recaudación inexistente, por lo tanto, es importante el estar pendiente de estos asuntos, ya que estos recursos podrían disponerse en virtud de distintas demandas que tenga el país, más en el contexto económico actual, que se ha venido arrastrando desde la pandemia.

Un último punto que detalla este informe corresponde a la opción de reemplazar estos beneficios por instrumentos diversos, es decir, determinar otras políticas públicas que permitan alcanzar el mismo objetivo o finalidad que persiguen los ya existentes, que esto sea de forma más eficiente y equitativa. Lo que dice la comisión es que “es relevante en orden a que una vez establecidas es difícil eliminarlas en cuanto su costo fiscal es de compleja determinación y el escrutinio sobre ellas es menor a otras políticas públicas, por ejemplo, al sobre las políticas que se materializan vía gasto”.

XII. OECD Tax Policy Reviews Chile 2022, Resumen ejecutivo

Este informe está íntimamente relacionado con el anterior presentado, ya que en aquella oportunidad el Ministerio encargó a la OCDE un análisis sobre el nivel, la composición y la evolución de la carga tributaria en Chile. Lo que se considera en este es un análisis sobre: la composición de la recaudación tributaria y de los niveles de ingresos en Chile, la convergencia fiscal y una trayectoria de la distribución de la carga tributaria para Chile en el futuro.

Para la realización de este trabajo se tuvieron en cuenta datos previos a la pandemia, ya que se consideró, o más bien es un hecho, que ésta impactó de manera negativa en la actividad económica del país ergo en los ingresos fiscales, además esto último por las medidas que tuvieron que ser tomadas para ayudar a las familias en este difícil momento. Por último, los datos de la relación impuesto-PIB de Colombia y Costa Rica no fueron incorporados en el informe por la fecha de su redacción y la fecha que se tomó en consideración.

La OCDE consideró que la relación entre impuestos y PIB del país eran las más bajas en relación con demás países integrantes de la OCDE, inclusive en relación a estos cuando tienen ingresos similares a los de Chile, en orden a la media de estos Chile igual se encuentra más baja que ésta.

Esta diferencia impuestos-PIB del país varía al incluirse las contribuciones obligatorias al sector privado en esta relación, así se reduce esta diferencia en relación con la media de la OCDE. Los principales ingresos fiscales en nuestro país corresponden al IVA y a los impuestos sobre la renta de las empresas, a diferencia de otros países miembros de la OCDE que sus principales ingresos se originan por el impuesto global complementario, por lo tanto nuestro país además cuenta con una estructura fiscal diversa en relación con los demás miembros, no está demás decir que el informe asienta que “aunque la estructura tributaria de Chile ha convergido lentamente hacia la estructura tributaria media de la OCDE a lo largo del tiempo, lo ha hecho más lentamente que otros países de la OCDE.

Se pretende que una vez que el país se recupere financieramente de la pandemia pueda existir un margen para que aumente su bajo nivel de impuestos y reequilibre su estructura fiscal. El informe concluye que “son pocos los países que han alcanzado la prosperidad económica históricamente con una baja relación entre impuestos y PIB. (...) si Chile decide aumentar los ingresos fiscales, podría hacerlo mediante la ampliación de la base (por ejemplo, limitando los gastos fiscales en lugar de aumentar los tipos impositivos y reduciendo la evasión y la elusión fiscal) y reequilibrando la combinación de impuestos (por ejemplo, aumentando los ingresos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, incluidos los ingresos procedentes de los impuestos sobre las rentas del capital)”.

XIII. Recomendación del Consejo de la OCDE sobre la evaluación de la competencia

Publicado bajo la responsabilidad del secretario general de la OCDE. Recomienda lo siguiente:

1. Identificación de políticas públicas existentes o propuestas que restrinjan indebidamente la competencia. Lo que recomienda en este punto la OCDE es que se debe incluir un adecuado proceso para identificar las políticas públicas o propuestas que restrinjan indebidamente la competencia. Este punto resulta interesante teniendo en cuenta que tal como he mencionado anteriormente, Chile no cuenta con un catastro de sus exenciones, como política pública en específico.

El consejo señala que esta evaluación se debe prestar especial atención en las políticas que limitan: el número y la variedad de los participantes en el mercado; las acciones que pueden tomar los participantes en el mercado; los incentivos de los participantes en el mercado para actuar de forma competitiva y las alternativas e información disponible para los consumidores.

Una recomendación, que en la doctrina resulta transversal, que las exenciones se interpreten de manera restrictiva y en orden a cumplir su objetivo como política pública establecida, agrega que las exenciones deben definirse por un lapso limitado incorporando una fecha de expiración. Esto resulta curioso si observamos nuestro sistema que se encuentra con exenciones tributarias incluso desconocidas (en el sentido de que no se tiene mayor conocimiento de su existencia) que son vigentes desde hace décadas.

Inclusive deben ser sujetas de revisiones si es evidente que estas cumplen los objetivos para los cuales fueron establecidas y “promoviendo resultados competitivos, sobre todo si: establecen o revisan algún órgano o régimen regulatorio; se incorpora un esquema de regulación de precios o de entrada (si existe otro instrumento); reestructuran monopolios; se incorporan procesos de competencia para el mercado y proporcionar una exención a las leyes de competencia para cualquier objetivo especificado”.

2. Revisión de las políticas públicas que restrinjan indebidamente la competencia. En este contexto se espera que los países miembros, sus gobiernos, introduzcan un proceso apropiado para la revisión de políticas públicas existentes.

Estos gobiernos deben adoptar medidas favorables que vayan ligadas a los objetivos de interés públicos.

XIV. Análisis de minuta sobre reforma tributaria: hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social de julio de 2022

Esta reforma tributaria impulsada por el presidente Gabriel Boric tiene el propósito de generar mayores ingresos fiscales con los cuales se busca financiar demandas sociales y algunas reformas

estructurales, disminuir la elusión y evasión, además que estos ingresos sean aportados por el sector con mayores ingresos del país.

1. Estructura General

Para la realización de esta reforma tributaria se tuvo presente la asistencia técnica del Banco Mundial, FMI, BID y la OCDE, así como también lo señalado en la comisión de exenciones del año 2021 (que se analizó anteriormente), iniciativas de la OCDE, entre otros.

1.1. Principios ordenadores

Diversos principios ordenadores para el sistema sustentan la presente reforma.

Progresividad y equidad, hace referencia a que el pago de los impuestos coincida con la capacidad económica del contribuyente, que el tratamiento sea similar para los iguales y que se cuente con equidad territorial.

Otro principio es el de la Transparencia y eficiencia que dice relación con el uso que el Estado le da a los recursos públicos, lo cual se traduce con que los ciudadanos tengan conocimiento del origen y fin de estos.

Principio de adaptabilidad, corresponde a que los impuestos que se establezcan tengan relación con la evidencia nacional e internacional.

Por otra parte, la corresponsabilidad que dice relación con que el sistema tributario formalice beneficios y deberes en orden a la obligación que tiene con los sujetos.

Estabilidad y certeza, que hace referencia a que el sistema se debe mantener constante y no hacer cambios o interpretaciones contradictorias en lapsos cortos.

Por otra parte, el compromiso con el cumplimiento tributario que se traduce en que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias de manera correcta y dentro del marco y espíritu de las leyes.

La educación y asistencia al contribuyente dice relación con la información de los contribuyentes sobre la orientación del pago de los impuestos.

Por último, la simplicidad que se refiere a debe ser sencillo el proceso y el entendimiento de las obligaciones tributarias.

2. Restructuración del impuesto a la renta

A lo que se hace referencia en este punto es la aplicación de un sistema dual o semi-dual, donde los ingresos de los trabajadores seguirán contribuyendo de manera progresiva, por lo tanto las tasas van siendo más altas mientras que el ingreso sea más alto, así como también se mantendrá el 75% de sujetos que gozan de exención al impuesto a la renta.

Se intentaba con este proyecto que aumente las tasas marginales de quienes tengan ingresos mensuales superiores a los 4 millones de pesos. La tasa marginal máxima se establece en 43%, lo cual la ubica en el promedio de los países integrantes de la OCDE.

Respecto a la estructura de los nuevos tramos que se intentaban aplicar, las tasas del impuesto global complementario y el impuesto de segunda categoría, comparado con la actualidad, corresponde a lo que se exhibe en el siguiente gráfico.

Tabla 1. Tramos y tasas impuesto global complementario e impuesto único de segunda categoría

Situación actual		Propuesta Gobierno			
Tramo en UTA	Tasa marginal	Tramo en UTA	En \$ mensualizado	Tasa marginal	Tasa efectiva máxima
0 - 13,5	Exento	0 - 13,5	Hasta 777.000	Exento	0%
13,5 - 30	4%	13,5 - 30	777.000 - 1.727.000	4%	2,2%
30 - 50	8%	30 - 50	1.727.000 - 2.878.000	8%	4,5%
50 - 70	13,5%	50 - 70	2.878.000 - 4.030.000	13,5%	7,1%
70 - 90	23%	70 - 90	4.030.000 - 5.181.000	26%	11,3%
90 - 120	30%	90 - 110	5.181.000 - 6.331.000	35%	15,6%
120 - 310	35%	110 - 140	6.331.000 - 8.057.000	40%	20,8%
Más de 310	40%	Más de 140	Más de 8.057.000	43%	-

Fuente: Ministerio de Hacienda

Por lo tanto, lo que implicaba esta restructuración era que se establece un nuevo régimen general para grandes empresas, además separa la tributación de los socios con esta, y además diferenciaba el tratamiento de los ingresos del trabajo y los del capital.

Otro punto importante de esta minuta de la fallida reforma tributaria corresponde a que se pretendía establecer un impuesto a las rentas del capital de un 22% sobre los dividendos o retiros. Además, los sujetos cuyas tasas efectivas del global complementario sean menores a 22% hubieran podido reliquidar el impuesto a las rentas de capital, esto en orden a que se hubiera considerado como una renta gravada con el global complementario.

La tributación total de los dividendos no sería superior a 43%, lo cual lo ubicaba en el promedio de la OCDE y siendo igual a la tasa marginal máxima de los impuestos personales.

Se analiza también que las ganancias de capital en instrumentos bursátiles que cuentan con una tasa preferente de 10%, se replica su tratamiento al de los dividendos, de esta forma se pretendía que queden sujetos a una tasa de 22% con posibilidad de reliquidar en el global complementario.

Del mismo modo, todos los ingresos fruto de arriendos de inmuebles serían gravados con impuestos, esto traía como consecuencia que se elimine la exención con la que gozan los DFL en esta materia.

Se buscaba incentivar la inversión en acciones que incrementaran la productividad de las empresas y la economía. El impuesto de primera categoría se reducía a un 25%, se establece una tasa de desarrollo de 2% de las utilidades.

El fundamento que existe es que a nivel mundial hay un desafío de gravar utilidades que se acumulan en sociedades no operativas y de este modo se postergue el pago de los impuestos personales de sus socios, es por esto que se establece una tasa de 1,8% a la demora del pago de estos impuestos personales.

2.1 Clase media

Para esto se consideraban gastos irremplazables que realizan familias de clase media, estas medidas se traducen en exenciones.

Por lo tanto, se incorporaba una exención donde se podía deducir de la base imponible del global complementario los gastos del cuidado de menores de dos años y personas con dependencia severa, con un límite de \$550.000 mensuales.

En segundo lugar, se intentaba deducir de la base del global complementarios gastos en arriendo, con un límite de \$450.000 mensuales.

2.2 Impuesto a la riqueza

En este caso se tuvo en cuenta que no existan exenciones de bienes, normas simples para la valoración del patrimonio y que se aplique a un grupo de personas mínimo, así no afectar sectores medios y facilitar el trabajo de fiscalización.

Por lo tanto, lo que se sugiere es un impuesto a la riqueza, quedaban sujetos a este impuesto todas las personas naturales que cuenten con domicilio o residencia en nuestro país con un patrimonio superior a 5 millones de dólares.

6.300 personas hubieran sido gravadas con este impuesto, todas ellas debían enseñar una declaración anual de su patrimonio, lo cual se realizaba con estas normas claras y simples de valoración.

Por ser tasas marginales, los primeros 5 millones de dólares quedarían exentos. Por otro lado, otros impuestos patrimoniales podían deducirse de este, para así evitar la doble tributación.

Tabla 2. Tramos y tasas impuesto a la riqueza

Tramo (UTA)	Tramo (US\$)	Tasa
Hasta 6.000 UTA	Hasta 4,9 millones	Exento
6.000 - 18.000 UTA	4,9 – 14,7 millones	1%
Más de 18.000 UTA	Más de 14,7 millones	1,8%

Fuente: Ministerio de Hacienda

2.3 PYMES

Se mantenía los regímenes preferenciales que gozan, además se mantiene su régimen integrado con una tasa de un 25% que puede deducirse del global complementario.

Se hubiera incorporado diversos beneficios que incentivan el emprendimiento y la formalización de estos, uno de estos corresponde al fomento de la inversión de capital de riesgo, esto se pretendía a través de la exención del impuesto de primera categoría a fondos de inversión privados, independiente de la intervención de Corfo.

Un segundo beneficio que se buscaba incorporar corresponde a que el 35% del gasto en investigación y desarrollo sea un crédito en contra del impuesto de primera categoría, además cuando tenga resultados anuales negativos el crédito será reembolsable siempre que haya sido con motivo de inversión en investigación y desarrollo.

Por otra parte, se buscaba que las nuevas pymes en el primer año de funcionamiento puedan optar a un crédito especial en materia de IVA, el cual sería en porcentajes graduales en el lapso del año.

Por último, se pretendía que las pymes gozarán de una tasa de 1% en deudas tributarias y al convenir cuotas hasta 12 meses estas serían sin intereses.

3. Limitación de exenciones tributarias y combate a la elusión y evasión fiscal

3.1. Exenciones y beneficios tributarios

Lo que intentaba proponer esta reforma tributaria respecto a las exenciones y beneficios tributarios era que se terminen o limiten, además de establecer un límite global de acceso a estos beneficios.

En primer lugar, respecto de los fondos de inversión públicos, los dividendos obtenidos al repartir utilidades a una persona jurídica quedaban sujetos al impuesto de primera categoría. Los fondos de inversión privada quedaban sujetos al impuesto de primera categoría excepto los que cuya política de inversión sea el capital de riesgo.

Respecto de la renta presunta, sólo iban a poder acceder a ella quienes califiquen como microempresarios, y el proceso de aplicación sería gradual en dos etapas, el objetivo de esto era que los contribuyentes ingresen al sistema de transparencia tributaria.

Se iba a limitar la deducción de intereses provenientes de créditos hipotecarios a solo uno en los casos en que se tenga dos o más.

Lo que dice relación con el gasto deducible por exenciones iba a ser de 23 UTA.

Finalmente, la deducción en contra del global complementario por concepto de rentas exentas y créditos, se limitaba a 2,3 UTA, o el 50% del global complementario determinado en el ejercicio antes de la imputación de los beneficios.

3.2. Evasión y elusión

Para esta materia se siguieron las recomendaciones de la OCDE en esta materia, por tanto, se buscaba impulsar medidas para conseguir un ordenamiento de estándar internacional, una de estas correspondía a la creación de instrumentos de fiscalización para el SII mediante un registro de beneficiarios finales con el cual se iba a tener conocimiento quienes son los que reciben las utilidades de una empresa en última instancia.

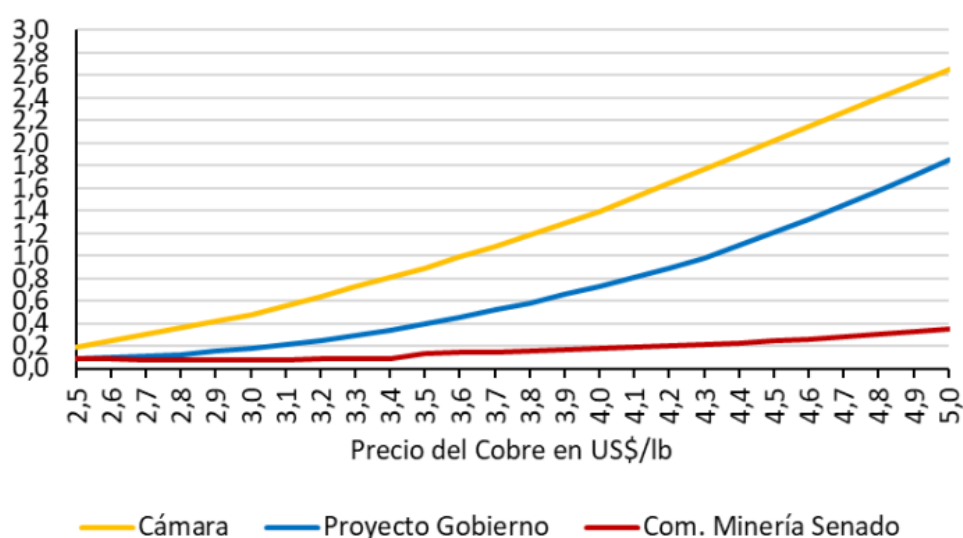
Se buscaba que la norma general anti elusiva tenga una calificación administrativa, así como también la actualización de la norma de precios de transferencia. Por otro lado, esta reforma tributaria pretendía que se creara una figura del denunciante anónimo tributario.

Para cerrar espacios de elusión, se modificaba la norma de control de rentas pasivas, además de la norma sobre exceso de endeudamiento y la norma de regímenes preferenciales.

4. Royalty a la gran minería

Lo que se buscaba con esto era una distribución equilibrada de las rentas de recursos no renovables. El royalty incrementa los impuestos en el sector de la gran minería del cobre, donde se extraen más de 50.000 toneladas métricas de cobre al año, este combinaría dos componentes, en primer lugar, sobre las ventas, con tasas efectivas entre el 1% y 2% para aquellos productores que extraen entre cincuenta mil y doscientos mil toneladas métricas, y por otro lado, sobre la renta minera con tasas entre un 2% y 32% sobre la rentabilidad operacional. Las tasas aumentarán según suba el precio del cobre, por lo tanto de acuerdo con esto es que crecerá el impuesto en virtud de estas rentas, así como se proyecta en el siguiente gráfico.

Figura 3. Aumento de recaudación según precio del cobre, distintos proyectos (% del PIB)



Fuente: Ministerio de Hacienda basado en los Estados Financieros de los grandes explotadores mineros

5. Impuestos correctivos

Con estos se buscaba cambiar el comportamiento de individuos y empresas en virtud de los costos y beneficios de determinadas actividades. Estos abarcan áreas como la promoción de una vida saludable, protección del medio ambiente, reducción de emisiones y el desarrollo territorial equilibrado.

Se entiende que se incluyen ambas conductas, persuadir y disuadir de determinadas conductas, es decir, no solo se busca que se eviten ciertas actividades, sino que en el caso de las positivas se busca que se practiquen.

Respecto a la implementación de estos, iban a ser aplicados de manera gradual en orden a una transición justa tanto para las personas como para las empresas.

6. La reforma en perspectiva

Como último punto en esta minuta, se plantea que la fallida reforma intentaría aumentar la recaudación fiscal en 4,1% del PIB en régimen y hubiera sido implementado de manera gradual. Por otra parte, la reforma buscaba financiar gran parte del programa de gobierno.

XV. DFL N° 2 de 1959

Respecto a lo ocurrido con el DFL 2 del año 1959, en primer lugar, cabe señalar que este establece exenciones tributarias en las rentas y ganancias de capital respecto de viviendas económicas, o más bien para la clase media. Lo principal en esto es que estamos ante un contrato ley, por lo tanto, el Estado se ve obligado a no modificar los derechos otorgados en este, es así cómo se otorgaron beneficios tributarios a quienes adquieran estas viviendas acogidas por este DFL, lo cual se traduce en exenciones en distintos rubros donde se podría ver afectada, por ejemplo en la primera compraventa, arrendamiento, donación etcétera. El problema se presentó en la falta de revisión por parte del ejecutivo, ya que parte de los beneficiarios de este DFL comenzaron a enriquecerse gracias a los beneficios, cuestión que no era el objetivo y perdía todo el sentido. Pero cuando comienza a regularse años más tarde se vio vulnerado este contrato ley del cual hablé anteriormente, lo cual demuestra que se necesita una regulación constante de las exenciones y que esto no es la tendencia en nuestro país.

1. Minuta exenciones DFL 2 Ministerio de Hacienda

Tal como mencioné anteriormente, esta norma proviene del año 1959, por lo tanto, es lógico plantear que los beneficios que esta regula son previos a la instauración del sistema de impuesto a la renta que es del año 1974, y todas sus modificaciones posteriores. Respecto a esta el único objeto era fomentar la adquisición de inmuebles habitacionales y en ningún caso como instrumento de renta del capital.

El problema se produce con el pasar de los años donde hubo una mala utilización de esta normativa, ya que se transformó en un instrumento con el cual se acumularon inmuebles con

objetivos puramente rentistas, lo cual ocurría tanto con personas naturales como por sociedades inmobiliarias.

1.1. Antecedentes históricos

En el año 2010 se establece una gran limitación gracias a la Ley 20.455, se estableció que desde el 01 de noviembre solo podrían acceder las personas naturales y con un máximo de dos inmuebles por persona, lo cual no fue retroactivo para aquellos beneficiados hasta el 30 de octubre del 2010.

El 2020 con la Ley 21.210, los inmuebles adquiridos mediante esta normativa pasan a ser contabilizados dentro del límite de dos inmuebles en virtud de donaciones o herencia.

Con la ley 21.420 de enero de 2022 se eliminó el beneficio para quienes adquirieron inmuebles antes del 01 de enero de 2010, lo cual se traduce en que el límite de los dos inmuebles por persona aplica a todos sin excepción en relación con la fecha de adquisición, además de que las personas jurídicas pierden el beneficio de esta normativa.

Por último, la comisión de experto de 2021 ya analizada, y tal como se mencionó, propuso eliminar la exención del DFL 2.

1.2. Propuesta de modificación

Se contempla que se debe poner término total a las exenciones en el arriendo y el impuesto a la herencia, pero manteniendo los beneficios que se condicen con la adquisición de los inmuebles con fines habitacionales.

Por lo tanto, se mantiene la reducción del impuesto de timbres y estampillas, la reducción de en el impuesto territorial, así como también la reducción del pago de derechos por la inscripción en el conservador de bienes raíces.

1.3. Contribuyentes que podrían tener cambios en la tributación con la eliminación de la exención de ingresos por arriendos

Tabla 1. Cantidad de personas con dos o más DFL2, población adulta y mayores de 65 años

	Población mayor de 65 años		Toda la población adulta	
	Cantidad	%	Cantidad	%
Total con dos o más DFL2 incluyendo tramo exento	56,392	2.3%	264,279	1.7%
Dos o más DFL2 en tramo 4% o superior	31,801	1.3%	180,647	1.2%
Dos o más DFL2 en tramo 8% o superior	17,678	0.7%	126,231	0.8%

Fuente: Elaboración propia con información del SII

El gráfico anterior da a conocer la cantidad de personas propietarias de más de dos, o dos inclusive, viviendas DFL 2, aquellas corresponden a las que se ven afectadas por el aumento en el pago de impuesto en orden a la eliminación de la exención de los ingresos por concepto de arriendo.

Una cosa importante que se destaca en el informe es que la población adulta propietaria de más de una vivienda DFL 2 corresponde a tan solo el 1,7% de la población, esta cifra asciende al 2,3% en personas mayores de 65 años propietarios de estas viviendas. Si no se tiene en cuenta el tramo exento, las personas con dos o más DFL 2 corresponde al 1,2% de la población adulta.

Se presume que aquellos propietarios que cuentan con tan solo una vivienda DFL 2 la destinan a fines habitacionales, o en el caso que se destine a fines rentables como el arrendamiento es para costear el pago de una vivienda que sí sea habitacional.

Tabla 2. Cantidad y % de personas con dos o más DFL2, por tramo de impuestos personales

	Total	Dos o más DFL2	% con dos o más DFL2
Contribuyentes exentos o no declaran	12,671,635	83,632	0.7%
13,5 a 30 UTA (Tasa 4%)	1,673,431	54,416	3.3%
30 a 50 UTA (Tasa 8%)	465,858	40,253	8.6%
50 a 70 UTA (Tasa 13,5%)	180,224	29,599	16.4%
70 a 90 UTA (Tasa 23%)	83,686	18,590	22.2%
90 a 120 UTA (Tasa 30,4%)	58,542	16,321	27.9%
120 a 310 UTA (Tasa 35%)	59,560	19,171	32.2%
Más de 310 UTA (Tasa 40%)	7,904	2,297	29.1%

Este gráfico da a conocer que los beneficiarios de la exención se concentran en los propietarios de altos ingresos. Entretanto un 0,7% de las personas en el tramo exento son dueñas de dos o más viviendas DFL 2, más del 30% de los propietarios con ingresos superiores a 120 UTA se encuentran en aquella situación.

2. Doctrina: El DFL de 1959 y el Recurso a propósito de no comprobables por parte del ejecutivo

Mauricio Ramírez Sepúlveda escribe a propósito de las reformas al beneficio del DFL 2 de 1959, hace alusión a un populismo y discursos deshonestos, afirma que las políticas públicas se crean a partir de análisis fundados sobre mitos y no sobre evidencia empírica (Ramírez, 2022), ya

que tal como mencioné anteriormente, Chile no cuenta con antecedentes del funcionamiento de los tributos, así como no se tenía un catastro de las exenciones tributarias.

Con lo anterior, a lo que invita el autor es a atribuir es dirigirse a nuestro Código Civil, ya que este exige, para no caer en medios utópicos o atribuir intenciones a la ley que resulten arbitrarias, que estas consten manifiestamente en la ley que teatro en la historia fidedigna de su establecimiento, es por esto que se reconoce lo importante que es la interpretación en virtud del elemento histórico (Ramírez, 2022).

Ya mencioné que el DFL 2 de 1959 estableció variadas exenciones a las rentas y ganancias de capital fruto de estas viviendas DFL 2. Este fue un plan habitacional que causó diversas confusiones porque se denominaron a estas viviendas como económicas. El objetivo de esta regulación fue fomentar la inversión privada en la construcción y arrendamiento de viviendas de viviendas, más no promover al pequeño propietario como se piensa (Ramírez, 2022), aquí hay una diferencia con cualquier otro autor o informe analizado con anterioridad, pero resulta perfectamente factible tomar esta opinión del autor, en orden a que efectivamente es lo que sucedió, además de que Ramírez afirma que fue lo que se señaló en las discusiones legislativas.

Respecto de la Ley 20.455 de 2010, se declaró en el mensaje que se intentaba restablecer el sentido original del DFL 2, ya que según este se le habría dado un espíritu diverso en virtud del uso práctico que se le dio a la norma, cuestión que se señala que fue superado.

Ramírez hace alusión a propósitos no comparables en esta materia, señala que el legislador al proponer o discutir un proyecto de ley realizan declaraciones que no coinciden con la realidad, por lo tanto esto hace más complicado el examen a las normas tributarias, ya que respecto a estas se ha evidenciado que en estas discusiones se invocan espíritus que son ficticias en orden que no coinciden con la realidad en la práctica de la norma (Ramírez, 2022).

Por lo tanto, queda claro que hay una diferencia entre lo que se dice o pretende con lo que ocurre en la práctica al aplicar la norma, no se concilia el mensaje con la realidad, que es evidente que eso ocurre en el DFL 2 y la Ley 20.455.

Entonces, lo que ocurre con el mensaje de la Ley 20.455 de 2010, es que el ejecutivo señaló que pretende con esto restablecer el sentido del DFL 2, norma creada hace más de cincuenta años, ya que de alguna manera es consciente de que el espíritu original de éste en ningún caso se ha cumplido en la práctica, es por esto que busca modificar los beneficios de la norma. Pareciera que con este ejemplo puedo confirmar que las reformas tributarias relacionadas con las exenciones no tienen algún fundamento práctico, sino más bien otros objetivos.

Lo que se buscaba con esta ley es restringir el máximo de viviendas DFL 2 que pudieran acogerse a los beneficios que esta entrega, se entiende que estos cambios serían de manera

progresiva para no afectar los derechos adquiridos, además de excluir a las personas jurídicas que podían ser beneficiarios de esto.

Finalmente, lo que concluye Ramírez es que el método de interpretación de la ley del Código Civil chileno obliga a recurrir a espíritus demostrables, para evitar que se atribuyen arbitrariamente razones o intenciones a la ley. Así, el Código Civil exige que estas últimas constan manifestadas en la ley misma o en la historia fidedigna de su establecimiento. No es inusual que, el Ejecutivo, en sus mensajes al proponer un proyecto de ley, así como los miembros del Congreso, durante la discusión legislativa, hagan referencia al propósito de alguna ley que se pretende modificar, con alusiones que no siempre son verídicas a la luz de un estudio de la historia fidedigna de la norma citada, dejándose de lado la rigurosidad jurídica. Justamente, el Ejecutivo, al momento de presentar al Congreso el proyecto que dio origen a la Ley N° 20.455, en 2010, hizo alusiones no veraces al propósito que tenía el DFL N° 2, de 1959, que establece exenciones tributarias. Un estudio de la historia del establecimiento del DFL N° 2, de 1959, muestra que este cuerpo legal buscaba fomentar la inversión privada en viviendas económicas; contrario a lo afirmado por el Ejecutivo y algunos legisladores al presentar y discutir el proyecto antes citado. Las referencias a los propósitos de la ley deberían fundarse en antecedentes comprobables, especialmente considerando su relevancia en la hermenéutica jurídica (Ramírez, 2022).

XVI. Conclusión

Es perfectamente factible sostener que ha habido un abandono respecto de las exenciones tributarias por parte del ejecutivo, además de que hay una opinión transversal por parte de la doctrina, organismos internacionales e instituciones estatales, que confirman que es necesaria la revisión constante.

En primer lugar, hay que tener en cuenta que la constitución establece que las exenciones se establecen o modifican por iniciativa exclusiva del presidente de la república, al igual que determinar su forma, proporcionalidad o progresión, esto está explícito en el artículo 65 inciso 4 número 1.

Quedó en evidencia con datos empíricos, gracias a informes de instituciones como la Organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE), del Ministerio de Hacienda, de la Dirección de Presupuestos, entre otras que darán cuenta de que estamos ante un problema y una necesidad de remediar la situación.

Es posible plantear que la doctrina señala sobre esta temática que es transversal la necesidad de modificar o reducir los regímenes especiales de tributación en orden a que se desconoce si actualmente aquellos cumplen con los objetivos para los cuales fueron creados y que

además por cuestiones de eficiencia económica puede haber otros métodos como políticas públicas menos costosas para llevar a cabo los objetivos iniciales de las exenciones.

En el año 2019, en la denominada modernización tributaria, se acordó estudiar de mejor manera el sistema tributario de ese entonces, debiendo abordar en mayor profundidad las exenciones, y lo que se concluyó en ese entonces fue que debían eliminarse para obtener superiores ingresos fiscales y reducir otros impuestos que en ese contexto sería necesario.

De acuerdo con lo señalado por la revista Libertad y Desarrollo, un obstáculo que ve la doctrina a poner en práctica lo anterior, es la situación actual del país, ya que sería contraproducente teniendo en cuenta la situación económica, pero que sí es posible comenzar con investigaciones de los recursos y en el momento en que se supere tal crisis, se implementen medidas que sobreponen el dilema.

Otro punto que sostiene la doctrina es que se han llevado a cabo tratamientos impositivos especiales a ciertos contribuyentes, lo cual se traduce en deducciones tributarias o exenciones, entre otros, así es como determinan que la creación y la eliminación de las exenciones tiene un fundamento detrás respecto a criterios que puede consistir en distintos objetivos en tal contexto determinado, y que estas reducen la recaudación tributaria o gasto tributario se debe considerar si es que por ejemplo una exención tributaria es la mejor herramienta para cumplir un determinado objetivo, o si existe una herramienta mejor, más eficaz y eficiente, que resulte menores costos, siempre se tiene como factor políticas públicas más equitativas, y se señala que debiera ser una evaluación permanente a todos los regímenes especiales, dentro de estos las exenciones, en orden a los cambios que va teniendo la economía de un país, más Chile que atraviesa situaciones permanentemente.

Para todo lo anterior, la doctrina se basó en la medición del gasto tributario del Servicio de Impuestos Internos (SII). las diez partidas más grandes o importantes que concentran dos tercios del gasto tributario. Respecto de la revisión de las exenciones, basándose en informe FMI/OCDE, se llegó a la conclusión de que se debía estudiar en profundidad el sistema tributario en nuestro país, considerando especialmente las exenciones vigentes pensando en la eliminación y obtención de nuevos y mayores ingresos fiscales, encontrándose con que Chile no cuenta con un catastro de los beneficios tributarios con que cuenta, por lo tanto debiera realizarse una estimación para poder abarcar las exenciones y cuantificar los costos.

El análisis hecho por la doctrina del informe de la comisión tributaria para el crecimiento y la equidad comprende lo siguiente, que el objeto de este era analizar las exenciones y tratamientos diferenciados del sistema, respecto de las exenciones se mantiene esta postura de mantener, modificar o eliminar las exenciones u otros beneficios que reducen la recaudación tributaria y

favorecen a determinados contribuyentes en particular, para esto se tenía presente el impacto en la economía, la distribución de los tributos, la evasión tributaria y los costos para el sistema. También se consideró la necesidad de tener un catastro de las exenciones, como también la necesidad de reemplazar las exenciones por políticas públicas eficientes, teniendo, así como que las exenciones serían ineficientes.

Respecto a la revisión por parte del ejecutivo, la comisión tributaria para el crecimiento y la equidad de enero de 2021, este beneficio se justifica en finalidades económicas sociales y políticas que persiguen. El informe realizado por la comisión contiene un acápite que refiere a la importancia de la revisión de las exenciones, donde esta importancia se basa en tener una legislación tributaria coherente y moderna, de lo contrario estamos ante tratamientos que no se basan en los objetivos para los cuales fueron establecidos, por lo tanto, la necesidad de la revisión se traduce en resolver si se cumplió o no el objetivo tras haber sido determinado, también en que determinadas políticas públicas pueden llegar a reemplazar la exención en orden a los gastos fiscales que implican.

La OCDE postula que, en primer lugar, los gobiernos deben garantizar que las exenciones cumplan objetivos de intereses públicos y se interpreten de manera restrictiva, por lo tanto, solo deben ser destinadas a cumplir el objetivo por el cual sean establecidas y siempre tras este una política pública destinada.

Respecto del informe financiero emitido por el ministerio de hacienda, la dirección de presupuestos, en diciembre del 2021 en orden a un proyecto de ley que reduce o elimina las exenciones tributarias con el objetivo de aumentar la recaudación fiscal se pretende un sistema más simple y equitativo, el cual concluye la exigencia de una revisión a los beneficios, las exenciones, en orden a un sistema metódico y eficiente.

Del mismo modo, la reforma tributaria fallida del gobierno del Presidente Gabriel Boric contemplaba un conjunto de medidas orientadas a la eliminación de exenciones tributarias, tales como: los fondos de inversión privados que tributarían en primera categoría, los fondos de inversiones públicos que repartan utilidades a una persona jurídica quedarán afectos al impuesto de primera categoría, en el caso de la renta presunta se iba a permitir que accedan micro empresarios como contribuyentes, respecto de la deducción de intereses provenientes de créditos hipotecarios se limitan cuando se tengan dos o más, entre otras.

Bibliografía

- Massone, P. (2013). *Principios del derecho tributario tomo I*. Thomson Reuters.
- Massone, P. (2016). *Principios del derecho tributario tomo II*. Thomson Reuters.
- OECD Tax Policy Reviews (2022) Chile 2022 Resumen ejecutivo.
- Comisión Tributaria para el crecimiento y la equidad (2021) Informe sobre Exenciones y regímenes especiales.
- Instrumentos jurídicos de la OCDE (2021) Recomendación del Consejo de la OCDE sobre la evaluación de la competencia.
- Libertad y Desarrollo (2021) Cómo y Cuándo Avanzar en las Exenciones Tributarias. *Libertad y Desarrollo*.
- Pincheira, V. (2015) Políticas habitacionales y la falta del derecho a la vivienda en Chile, *Revista de Derechos Fundamentales* (13), 57-92.
- Ramírez, M. (2022). El DFL N°2, de 1959 y el recurso a propósitos no comparables por parte del ejecutivo, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Volumen (11), 195-202.
- Ministerio de Hacienda, Minuta exenciones DFL 2.
- Ministerio de Hacienda. (2021) Informe Financiero Inicia un proyecto de Ley que reduce o elimina exenciones tributarias.
- García, C. (2006) Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. Derecho y Sociedad.
- Meza e Ibaceta. (2007) *El Principio Constitucional de legalidad en Materia Tributaria*. Tribunal Constitucional.
- Neumark, F. (2023) *Principio de la Imposición*. Ediciones Olejnik.