

# RÉGIMEN TRIBUTARIO EN CHILE QUE HA PERMITIDO INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN

DRA. CECILIA LICONA VITE\*

\*Doctora en Derecho, por la Universidad Nacional Autónoma de México. Investigador “a”, del Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias, de la Cámara de Diputados.

## INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo central investigar la manera en que la República de Chile ha podido elevar su nivel de recaudación en los últimos años. Ello considerando que en el 1990 recaudó un 15.5% de su PIB; en el 2000, un 18.9%; y en el 2008, un 20.9%.

Esa situación, nos lleva a indagar cómo es que Chile pudo subir su recaudación, partiendo del supuesto de que la experiencia chilena podría ser ejemplificativa para nuestro país, sobre todo, considerando que en el referido periodo, México se ubicó en el último sitio, en cuanto a nivel de recaudación, en una muestra de 34 países, de Latinoamérica y el Caribe.

Para ello, comenzamos por exponer rasgos generales acerca de Chile, en cuanto a su sistema político, geografía política, población, economía y potencial para desarrollar un Estado de bienestar. Después, analizamos el sistema tributario chileno, en aspectos fundamentales, como su base constitucional y legal, tipos de tributos, órgano de administración y justicia tributaria, nivel de recaudación y la complejidad que lo caracteriza. Finalmente, ofrecemos conclusiones pertinentes. En esta investigación utilizamos, esencialmente, el método documental, a través de doctrina y legislación. El diseño de la misma es descriptivo, pero acompañada del análisis que nos lleva a descubrir la razón por la que Chile ha conseguido elevar su nivel de recaudación en las últimas dos décadas.

## I. GENERALIDADES ACERCA DE LA REPÚBLICA DE CHILE

### 1.1 Sistema político

Chile es una república democrática, y es un Estado unitario. Su administración es funcional y territorialmente descentralizada, o desconcentrada en su caso, de conformidad a la ley. Los órganos del Estado tienen la tarea de promover el fortalecimiento de la regionalización del país y el desarrollo equitativo y solidario entre las regiones, provincias y comunas del territorio chileno.<sup>1</sup>

En Chile la soberanía reside esencialmente en la Nación, cuyo ejercicio se realiza por el pueblo a través del plebiscito y de elecciones periódicas y también por las autoridades que la Constitución Política establece. El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, siendo deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por la Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes?<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Vid., los artículos 3 y 4 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>2</sup> Vid., el artículo 5 de la Constitución Política de la República de Chile.

En Chile rige la clásica división de poderes que distingue el Poder Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial. Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescribe la ley. En Chile, ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a esas atribuciones es nulo y origina las responsabilidades y sanciones que la ley señala<sup>3</sup>

En la República de Chile, el Gobierno y la administración del Estado corresponden al Presidente de la República, quien es el Jefe del Estado, y cuya autoridad se extiende a todo cuanto tiene por objeto la conservación del orden público en el interior y la seguridad externa de la República, de acuerdo con la Constitución y las leyes<sup>4</sup>. Entre sus atribuciones se encuentra la de cuidar de la recaudación de las rentas públicas<sup>5</sup>.

Por su parte, el Poder Legislativo recae en el Congreso Nacional, el cual se compone de dos ramas: la Cámara de Diputados y el Senado. Ambas Cámaras concurren a la formación de las leyes de conformidad con la Constitución y tienen las demás atribuciones que ella establece<sup>6</sup>. Entre sus facultades se halla la de elaborar las leyes tributarias.

El Poder Judicial chileno tiene como cabeza a la Corte Suprema, la cual se compone de veintiún ministros, nombrados por el Presidente de la República, con acuerdo del Senado<sup>7</sup>. Una de sus atribuciones es resolver las contiendas sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias. También existe un Tribunal Constitucional, un Tribunal Calificador de Elecciones y tribunales electorales regionales. Igualmente, coexisten Tribunales Tributarios Aduaneros.

Además, en la estructura política chilena hay organismos autónomos, cual es el caso de la Contraloría General de la República, encargada de fiscalizar el ingreso y la inversión de los fondos del Fisco<sup>8</sup>.

Por lo que hace al gobierno y administración interior del Estado, es de indicar que el territorio de la República chilena se divide en regiones y éstas en provincias. Para los efectos de la administración local, las provincias se dividen en comunas<sup>9</sup>.

<sup>3</sup>Vid., el artículo 7 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>4</sup>Vid., el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>5</sup>Vid., el artículo 32, numeral 20°, de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>6</sup>Vid., el artículo 46 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>7</sup>Los ministros y fiscales judiciales de las Cortes de Apelaciones también serán designados por el Presidente de la República, pero a propuesta en terna de la Corte Suprema. A su vez, los jueces letrados serán designados por el Presidente de la República, a propuesta en terna de la Corte de Apelaciones de la jurisdicción respectiva. Vid., el artículo 78 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>8</sup>Vid., el artículo 98 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>9</sup>Vid., el artículo 110 de la Constitución Política de la República de Chile.

El gobierno de cada región reside en un intendente que es de la exclusiva confianza del Presidente de la República.<sup>10</sup>

Además, en cada provincia existe una gobernación que es un órgano territorialmente desconcentrado del intendente, que está a cargo de un gobernador, quien es nombrado y removido libremente por el Presidente de la República.<sup>11</sup>

A lo anterior, es de añadir que la administración local de cada comuna o agrupación de comunas reside en una municipalidad, la que está constituida por el alcalde, que es su máxima autoridad, y por un concejo.<sup>12</sup> Asimismo, es de apuntar que las municipalidades gozan de autonomía para la administración de sus finanzas.<sup>13</sup>

## 1.2 Geografía política

Chile es un país de América del Sur con una superficie total de 756.950 km<sup>2</sup>. Tiene la forma de una franja de tierra muy larga y angosta, curvada hacia el este en su extremo sur.

La República de Chile colinda al norte con Perú; al este con Bolivia y Argentina; al oeste con el Océano Pacífico; y al sur con el Paso Drake.

Además, la República de Chile está dividida políticamente en las siguientes quince regiones:

- Región de Tarapacá, cuya capital es Iquique;
- Región de Antofagasta, cuya capital es Antofagasta;
- Región de Atacama, cuya capital es Copiapó;
- Región de Coquimbo, cuya capital es La Serena;
- Región de Valparaíso, cuya capital es Valparaíso;
- Región del Libertador General Bernardo O'Higgins, cuya capital es Rancagua;
- Región del Maule, cuya capital es Talca;
- Región del Bío Bío, cuya capital es Concepción;
- Región de La Araucanía, cuya capital es Temuco;

---

<sup>10</sup> Vid., el artículo 111 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>11</sup> Vid., el artículo 116 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>12</sup> Las municipalidades son corporaciones autónomas de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio, cuya finalidad es satisfacer las necesidades de la comunidad local y asegurar su participación en el progreso económico, social y cultural de la comuna. Vid., el artículo 118 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>13</sup> La Ley de Presupuestos de la Nación podrá asignar a las municipalidades recursos para atender sus gastos, sin perjuicio de los ingresos que directamente se les confieran por la ley o se les otorguen por los gobiernos regionales respectivos. Vid., el artículo 122 de la Constitución Política de la República de Chile.

- Región de Los Lagos, cuya capital es Puerto Montt;
- Región de Aisén del General Carlos Ibáñez del Campo, cuya capital es Coyhaique;
- Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, cuya capital es Punta Arenas;
- Región Metropolitana de Santiago (RM), cuya capital es Santiago, la capital del país;
- Región de Los Ríos, cuya capital es Valdivia; y
- Región de Arica y Parinacota, cuya capital es Arica.

### 1.3 Población

Según cifras del Instituto Nacional de Estadísticas (INE) de Chile, conforme al CENSO 2002 (XVII Censo Nacional de Población y VI de Vivienda), resulta que entre 1992 y 2002 la población de Chile creció a una tasa promedio anual de 1.2 personas por cada cien habitantes. En cifras absolutas, el país pasó de 13.348.401 habitantes a 15.116.435,<sup>14</sup> lo que ubicó a Chile, al empezar el siglo XXI, entre los cuatro países de menor crecimiento de América Latina.<sup>15</sup>

La población chilena al 2009 se calculó en 16.601.707 habitantes, con una densidad de 20,9 hab./km<sup>2</sup>. Para el 2011, esa población se estima en 17.094.275 habitantes.<sup>16</sup>

Si comparamos el número de habitantes de Chile con la población de México (que ocupa el lugar número 11 en el mundo por su número de habitantes y el tercero en América Latina), calculada al 2010 en 112 336 538 (cuya densidad en promedio en el país es de 53 habitantes por kilómetro cuadrado, aproximadamente),<sup>17</sup> resulta que la población chilena es cuando más una sexta parte de la población mexicana.

La población chilena está formada casi exclusivamente por una población blanca y blanca mestiza procedente del sur de Europa.<sup>18</sup> De esa población, alrededor del 85% vive en sectores urbanos.

<sup>14</sup>El censo de 2002 contabilizó 7.668.740 mujeres y 7.447.695 hombres, una proporción por sexo muy similar a la del censo 1992. El porcentaje de población que habita en áreas urbanas fue el 86,6%; en tanto que, en las zonas rurales, fue del 13,4% de la población total. Vid., CENSO 2002, Instituto Nacional de Estadísticas de Chile, Santiago de Chile, Marzo de 2003, pp. 9 a 11.

<sup>15</sup>Los países con los que Chile comparte bajo crecimiento poblacional son Argentina, Uruguay y Cuba.

<sup>16</sup>Según estadísticas gubernamentales, la población Chilena tiene como proyección superar los 20 millones de habitantes al año 2020.

<sup>17</sup>Vid., Censo de población y Vivienda 2010, Instituto Nacional de Estadística y Geografía, México, Marzo de 2011, p. 3.

<sup>18</sup>Chile recibió una gran oleada de inmigrantes europeos, principalmente en la zona norte, sur del país y los puertos. Durante los siglos XVIII, XIX y a principios del siglo XX. Alemanes, franceses, vascos provenientes de España, croatas, italianos, suizos, griegos, británicos, son parte de los inmigrantes que llegaron a Chile. También inmigrantes provenientes del Oriente Medio, especialmente palestinos, se instalaron en Chile, junto con libaneses, sirios, y una gran comunidad Armenia.

De la población chilena, la mayoría habla el idioma español, que es la lengua oficial, con la variante conocida como "castellano chileno" o "español chileno".

En Chile se habla también alemán, inglés, mapudungun y rapanui en la (Isla de Pascua).<sup>19</sup> Ello por los antecedentes de las razas pioneras en dicho país.

## 1.4 Economía

La economía de Chile es considerada una de las economías más globalizadas y competitivas, lo que le ha llevado a disminuir la pobreza en su población del 50% en 1990 a poco más del 20% en el año 2010.

La economía chilena mostró un crecimiento económico algo superior al 7% en el periodo 1986-1997 cifra que se redujo entre los años 1998-2008.<sup>20</sup> Para 2009 y 2010 se presentó una tasa de crecimiento del 5,5 % en promedio. En el 2011, el Fondo Monetario Internacional, previó que en Chile se alcance una tasa de crecimiento del 6%.

A lo anterior, es de mencionar que Chile es precursor en la liberalización económica e impulso del Libre comercio. Tiene celebrados tratados de Libre comercio con el 85% de la población mundial, figurando entre sus socios los Estados Unidos de América, la Unión Europea, la European Free Trade Association, Corea del Sur y China.

En 2010, Chile tuvo el Índice de Desarrollo Humano más alto de América Latina (0,783 en 2010). Para el 2014, se pronostica que alcance un PIB per cápita de poco más de USD 18.500.<sup>21</sup>

A partir de 2010, Chile llegó a ser el primer miembro pleno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en Sudamérica, y segundo en Latinoamérica, después de México.<sup>22</sup>

<sup>19</sup> Información del Censo 2002.

<sup>20</sup> Al analizar las posibles causas de esta reducción ocurrida, se muestra que la acumulación de capital se mantuvo estable y el aporte de la acumulación del factor trabajo sólo cayó en un punto, pero la productividad total de factores (PTF) cayó de un 2,05% (1986-1997) a un -0,35% (1998-2008). En este contexto de deterioro de la PTF, el Consejo Nacional de Innovación para la Competitividad chileno ha estimado que la estrategia de innovación juega un rol fundamental para mejorar los magros índices de productividad de la economía chilena. Explica que en Chile la inversión en Investigación y Desarrollo es baja en relación al PIB, pues en el año 2008 se gastaron en Chile sólo USD 674 millones, esto es un 0,4% del PIB, mientras que en promedio, los países de la OCDE gastan un 2,3% del PIB. Por consiguiente, la sugerencia es incrementar la inversión en Investigación y Desarrollo para mejorar el crecimiento de Chile. Vid., Reporte Tributario, N° 11, Diciembre/2010, análisis tributario-económico de la Ley 20.241 de 19.01.2008, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2010, p. 20.

<sup>21</sup> Vid., Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, PNUD, Informe sobre Desarrollo Humano 2010, Edición del Vigésimo Aniversario, 4 de noviembre de 2010. p. 45.

<sup>22</sup> Chile posee una economía diversificada y competitiva. Además, tiene uno de los sistemas bancarios más estables y desarrollados de América. Su principal sector económico es la minería, principalmente el cobre.

En ese panorama, Chile ha colocado sus indicadores sociales como la esperanza de vida en 78 años para los hombres y 81 para las mujeres.

La economía de Chile es mayoritariamente de un sector primario (extracción de materias primas) y de un sector terciario (venta y prestación de bienes y servicios). Lo fundamental es el cobre, aunque también se está explotando la actividad del turismo.

En relación con la economía chilena, es de hacer notar que el Banco Mundial (BM), en 2010, posicionó a Chile como el país más abierto en América Latina a la inversión extranjera, destacando el hecho de que en Chile se necesitan sólo 29 días para abrir una empresa, muy por debajo del promedio de la región, estimado en 74 días.

Por su parte, The Economist señaló a Chile en 2010 como el 17° país del mundo con mejor ambiente para hacer negocios, y lo ubicó como el país 49° en el mundo en el ranking de economías por tamaño.

A ello, seguramente ayudó el que Chile sea considerado como el único país sin riesgos políticos en Latinoamérica, estando situado como el tercer destino de las inversiones en la región.

También favoreció el que en 2010 a la capital chilena se le instaló en el quinto lugar, de una lista de 150 ciudades,<sup>23</sup> dentro de aquellas que con más éxito se recuperaron tras la recesión financiera de los últimos años.<sup>24</sup>

Igualmente, contribuyó el que Chile haya sido calificado en el puesto 21 entre un total de 178 países, por el Reporte Anual de Transparencia Internacional (en el Índice de Percepción de Corrupción 2010), siendo el país más transparente

---

<sup>23</sup>Estambul fue la mejor clasificada durante el período de recuperación, al registrar importantes avances tanto en el empleo y los ingresos. Dublín en Irlanda ocupó el último lugar en la lista, detrás de Dubai, en los Emiratos Árabes Unidos. Estar entre las 30 ciudades que experimentaron un alto rendimiento, tanto en el crecimiento del ingreso y el empleo en el período 2009-2010, es muestra de salud económica, lo que refleja en parte el aumento del flujo de capitales hacia ciudades como Santiago de Chile. Vid., Santiago entre las ciudades que mejor superaron la crisis. Disponible en la siguiente dirección: <http://www.thisischile.cl/reviews.aspx?SEC=97&ID=5823&je=negocios&idioma=1> (consultada en febrero de 2011).

<sup>24</sup>Un estudio liderado por el think tank Brookings, en diciembre de 2010, posicionó a la capital chilena en el quinto lugar de una lista de 150 ciudades dentro de aquellas que con más éxito se recuperaron tras la recesión financiera. El reporte clasificó a 150 ciudades en 53 países, que representan el 46% del PIB mundial, todas áreas metropolitanas que constituyen la base para las economías nacionales e internacionales. De esta forma, se revisó el desempeño de dichas ciudades entre 1993 y 2007, el período de recesión entre 2007 y 2010 y el lapso comprendido entre 2009 y 2010. En ese escenario, Santiago se ubicó entre los cinco primeros puestos luego de saltar 33 lugares tras la recesión. *Ibíd.*

de Latinoamérica, y el tercer lugar del continente americano, tras Canadá y Barbados, superando a países como Estados Unidos, Francia, Uruguay, Brasil, Argentina y México.<sup>25</sup>

De la economía chilena, es de añadir que un estudio de Latin Business Chronicle situó a Chile como el país más atractivo de América Latina para las empresas en materia tributaria. Esta posición la consigue por su tasa impositiva del 17% y por las pocas horas que demanda el cumplimiento de estos pagos.<sup>26</sup>

Actualmente, Chile pretende ser el escenario de inversiones para muchas empresas, siendo este país el punto de partida para ingresar a otras economías sudamericanas.

## 1.5 Potencial para desarrollar un Estado de bienestar

El Estado de bienestar se define como “un repertorio de políticas lideradas por el Estado cuyo objetivo es asegurar un mínimo de bienestar a todos sus ciudadanos —protegiéndolos frente a los riesgos de desempleo, enfermedad, vejez y maternidad— y proveer una acumulación adecuada de capital humano a través de la inversión en salud y educación”.<sup>27</sup>

Las brechas de bienestar varían sustancialmente en términos de necesidades sociales y de capacidades fiscales. A menor desarrollo, mayor precariedad de los mercados laborales, más dificultades para las familias para proveerse servicios, mayor dependencia demográfica infantil, mayor pobreza y menos recursos monetarios y capacidades de gestión y ejecución de las instituciones públicas.

En cuanto al Estado de bienestar, en América Latina y el Caribe se distinguen tres grupos: países con brechas severas de bienestar; países con brechas intermedias de bienestar; y países con brechas bajas de bienestar.

---

<sup>25</sup> Transparencia Internacional, cuya sede está en Berlín, es la organización mundial que lucha contra la corrupción. Ella publicó en octubre de 2010, los resultados de la última encuesta del Índice de Percepción de Corrupción 2010, que mide la corrupción de acuerdo al grado en que se percibe que existe entre funcionarios públicos y políticos. La encuesta califica a los países mediante una escala desde 0 a 10, donde 10 puntos significan gran transparencia y cero puntos un gran grado de percepción de corrupción. El ranking de 2010 lo lidera Dinamarca, Nueva Zelanda y Singapur, quienes recibieron 9,3 puntos. Los países más corruptos según este ranking son Afganistán, Myanmar e Irak (1,4 puntos cada uno), y Somalia, que recibió 1,1 puntos. Vid., Chile es calificado como el país más transparente de Latinoamérica. Disponible en la siguiente página: <http://www.thisischile.cl/reviews.aspx?SEC=97&ID=5583&eje=negocios&idioma=1> (<http://www.thisischile.cl/reviews.aspx?SEC=97&ID=5823&eje=negocios&idioma=1> (consultada en enero de 2011).

<sup>26</sup> En Chile las horas requeridas para el pago de impuestos promedian 316, la cifra más baja en la región.

<sup>27</sup> Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir. Estudio presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL. Coordinado por Alicia Bárcena, Secretaria Ejecutiva de la CEPAL, con la colaboración de Antonio Prado, Secretario Ejecutivo Adjunto, y Martín Hopenhayn, Director de la División de Desarrollo Social, Brasilia, 31 de mayo de 2010, p. 206.

En el último grupo se ubica a Chile, junto con Argentina, Brasil, Costa Rica, Panamá y Uruguay.

Al respecto, se parte de la idea de que estos países disponen de mayor potencial para desarrollar un Estado de bienestar, porque se caracterizan por haber experimentado fuertes descensos de la fecundidad durante o antes de la década de 1960, y por presentar una estructura demográfica más envejecida.

Dado que proporcionan una mayor cobertura de los niveles superiores de educación, en países como Chile hay más inactivos que, junto con la proporción de adultos mayores y los jóvenes, representan el 75% de los dependientes por cada trabajador formal. Los demás dependientes potenciales son los trabajadores informales y los desempleados.

En los países con brechas bajas de bienestar, el nivel de desarrollo medido según el PIB per cápita supera, en promedio, los 6.500 dólares per cápita, con una carga tributaria que permite un gasto público social cercano al 20% del PIB. Las tasas de incidencia de la pobreza son alrededor de la cuarta parte de la población y logran una cobertura de la seguridad social superior al 60% de los ocupados.

Si comparamos la situación de Chile con México, advertimos que nuestro país forma parte del grupo con brechas intermedias de bienestar, al que también pertenecen países como Colombia y Venezuela. En este grupo, la fecundidad descendió claramente desde la década de 1970, lo que redundó en una menor proporción de jóvenes entre sus dependientes; se cuenta con un mercado de trabajo más formalizado, pero también se presenta un envejecimiento incipiente de la población. Como se extiende la cobertura educacional más allá de la secundaria, se aumenta el número de inactivos entre los dependientes.<sup>28</sup> El nivel de desarrollo económico supera los 5.000 dólares per cápita. Las tasas de incidencia de la pobreza van, en promedio, del 30% al 40%. La cobertura de la seguridad social se eleva a cifras cercanas al 50% de los ocupados. La provisión de bienestar es posible gracias a los mayores niveles de desarrollo que alcanzan las sociedades con gobiernos que se sustentan con rentas de recursos naturales, como México.<sup>29</sup> La mayor dinámica del mercado de trabajo beneficia a quienes cuentan con mayor educación o capacitación, lo que resulta determinante en la estratificación social y opera como vehículo de la transmisión de desigualdades entre generaciones.<sup>30</sup>

<sup>28</sup>En el grupo con brechas intermedias de bienestar, las personas inactivas, junto a los jóvenes menores de 15 años, representan el 60% de los dependientes por cada trabajador formal. La proporción restante corresponde a los adultos mayores, los ocupados informales (parcialmente dependientes por bajos ingresos y falta de protección social) y los desempleados. Ídem., p. 204.

<sup>29</sup>Tal es el caso de México y Venezuela, con los ingresos derivados del petróleo.

<sup>30</sup>El gran desafío que enfrentan los países como México consiste en elevar la productividad de sus sectores rezagados, incrementar las tasas de actividad en edades activas y universalizar formas básicas de protección social que permitan a los hogares absorber choques externos y los cambios biográficos. En este sentido, la expansión de bases no contributivas de la salud y la seguridad social, las transferencias monetarias y la inversión adicional de recursos en educación preescolar y media en zonas vulnerables son factores clave para potenciar las rutas de igualdad y mayor productividad. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir. Op. Cit., p. 205.

Ahora bien, como parte del estado de bienestar, en Chile se está considerando que una garantía básica para los adultos mayores puede ser tanto fiscalmente prudente como socialmente deseable si, a la vez, se limitan los subsidios destinados a los jubilados y pensionistas (generalmente hombres) más privilegiados.<sup>31</sup>

A lo anterior, no pasa desapercibido que América Latina es la región con mayor desigualdad en la distribución del ingreso en el mundo, y que Chile no es la excepción.

Es por ello que el tema de la política tributaria, y su impacto en la distribución del ingreso, es un tema recurrente en los ámbitos académicos y políticos del país. Y es que la política tributaria incide en la distribución del ingreso por dos vías: la primera, mediante la recaudación, que es destinada al gasto público y, en particular, al gasto social con fines redistributivos; y la segunda, mediante la progresividad o regresividad de los impuestos que componen la estructura tributaria.<sup>32</sup>

Tampoco pasa inadvertido que en relación con la gran desigualdad experimentada en las dos últimas décadas en Chile, un estudio realizado por Ricardo Infante y Osvaldo Sunkel plantea la necesidad de que ese país adopte una estrategia de desarrollo renovada de largo plazo conducente a un desarrollo inclusivo con equidad creciente. Tal estudio muestra, entre otros aspectos:<sup>33</sup>

- Que el excepcional crecimiento económico de Chile (5,5% medio anual) condujo a que su ingreso per cápita se elevara;
- Que la acción decidida y eficaz de las políticas sociales contribuyó a que en ese período la pobreza absoluta se redujera a casi la tercera parte, del 38,6% al 13,7%;
- Que, no obstante lo anterior, la tasa de desocupación ha seguido siendo elevada (8%), al igual que la informalidad de los ocupados (38%), habiendo una inaceptable desigualdad de ingresos y de los niveles y calidad de vida, al tiempo que aumenta la percepción de exclusión social. Asimismo, existe una muy desigual distribución personal del ingreso; la pobreza relativa continúa afectando a casi un tercio de la población; y la pobreza absoluta abarca un 25,6% de los chilenos.

Dicho estudio también evidencia que:

- La mayor parte del empleo en Chile es generada por los estratos de productividad baja y media; esto es 4,3 millones sobre un empleo total de 5,6 millones;

---

<sup>31</sup> Ídem., p. 217.

<sup>32</sup> Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Serie Macroeconomía del desarrollo, Santiago de Chile, N° 92, septiembre de 2009, p. 8.

<sup>33</sup> Vid., INFANTE B., Ricardo y SUNKEL, Osvaldo, Chile: hacia un desarrollo inclusivo, Revista Cepal 97, abril de 2009, pp. 135 a 154.

- Los sectores de productividad elevada producen un 83,3% de los bienes y servicios;
- La gran mayoría de la población que trabaja en las empresas de tamaño pequeño y mediano (76,4%) percibe una porción muy reducida del valor agregado (23,3%);
- Un 60% de los trabajadores que pertenecen a los hogares menos favorecidos del país carece de un trabajo que tenga un buen nivel de productividad y una remuneración digna;
- Los hogares de ingreso alto representan un 58,4% del consumo total, cifra que se reduce al 30,4% en el caso de aquellos de ingreso medio y al 11,2% en el de los hogares de ingreso bajo;
- Es necesario asignar importantes recursos de inversión para mejorar sustancialmente la integración del aparato productivo y convertir a las empresas pequeñas y medianas en proveedoras de las empresas grandes orientadas al mercado externo;
- La política social es uno de los mecanismos redistributivos que tienen por finalidad mejorar el nivel de vida de las personas, especialmente el de los grupos sociales de menores recursos, por ejemplo, con subsidios o transferencias monetarias. Pero eso depende de la situación fiscal; y
- Para avanzar con equidad creciente en Chile es preciso concebir una estrategia de desarrollo renovada, cuyo objetivo central sea una inserción laboral productiva y social satisfactoria en el proceso de producción y en la propia estructura y funcionamiento del sistema socioeconómico, lo que aseguraría una mejor distribución primaria del ingreso.

En estas condiciones, Ricardo Infante y Osvaldo Sunkel sugieren poner en marcha en Chile un ambicioso programa de transformación estructural a largo plazo (15 a 20 años), que permita que los sectores menos avanzados aumenten gradualmente la productividad y los ingresos de quienes trabajan en ellos, así como mejorar la calidad de vida de las familias relativamente excluidas.

Ello completado por políticas públicas para superar gradualmente la heterogeneidad estructural prevaleciente en los diferentes sectores y regiones de la matriz productiva y social de Chile, impulsando un ambiente de mayor competitividad que permita la expansión de los negocios de las empresas pequeñas,

mediante la aplicación de un conjunto de normas en favor de la competencia que genere empleo específicamente para los trabajadores de los sectores informales<sup>34</sup>

## II. SISTEMA TRIBUTARIO EN CHILE

### 2.1 Nota previa

El sistema tributario es el conjunto de tributos que establece un país (Estado) en una época determinada<sup>35</sup>

Tal sistema, en Chile es el resultado de una serie de reformas profundas de la estructura y la administración tributaria de los impuestos directos e indirectos, ocurridas, básicamente, en las décadas de los 80s y de los 90s.

Esas reformas se orientaron a corregir las ineficiencias que contenía el anterior sistema, el cual distorsionaba las decisiones de los agentes económicos y no permitía generar los recursos suficientes para el financiamiento del Estado<sup>36</sup>

De esos cambios, es de señalar la baja en la tasa del impuesto que grava las importaciones, compensada con alzas en los demás impuestos. La reducción pasó de un 15% hasta llegar a un 6% en la actualidad. Además, debido a la firma de acuerdos comerciales con distintos países, el arancel promedio efectivo está en Chile en torno a 2%.<sup>37</sup>

A lo anterior, es de mencionar que entre 1990 y 2006 la recaudación tributaria aportó entre un 61,8% (1990) y un 78,5% (2002) de los ingresos totales del Gobierno General chileno, promediando un 73,6% en el período<sup>38</sup> En segundo lugar aparecieron los ingresos del cobre, que correspondieron a los excedentes generados por la compañía estatal CODELCO, cuyo aporte promedió un 8,3% a

---

<sup>34</sup> Ricardo Infante y Osvaldo Sunkel plantean fortalecer la difusión de información sobre mercados, tecnologías y conocimientos técnicos (know-how); promover la capacitación de trabajadores de las empresas pequeñas y medianas, que son las que generan la mayor parte del empleo productivo. Asimismo, fuertes incentivos para el desarrollo de la actividad empresarial de las micro, pequeñas y medianas empresas. *Ibid.*

<sup>35</sup> Vid., VILLEGAS, Héctor, Manual de Finanzas Públicas, Buenos Aires, Editorial Desalma, 2000. p.20.

<sup>36</sup> Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, marzo de 2000, Disponible en la siguiente dirección: [http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/estudios/tributarios16.htm](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/tributarios16.htm)(consultado en marzo de 2011).

<sup>37</sup> Vid., SERRA, Pablo, La reforma al sistema tributario chileno: una tarea inconclusa. Disponible en: [www.cepchile.cl](http://www.cepchile.cl) (consultada en febrero de 2011).

<sup>38</sup> Si se analizan exclusivamente los ingresos del Gobierno Central, la situación es similar: los ingresos tributarios aportaron, en promedio, un 73,7% de los ingresos totales, alcanzando un mínimo de 60,8% en 1990 y un máximo de 79,1% en el año 2002. Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 12.

lo largo del citado período:<sup>39</sup> En tercer lugar, dentro de los ingresos del Gobierno Central, estuvieron las imposiciones previsionales, que comprendieron un 6,4% de los ingresos totales del período.

Asimismo, es de indicar que a partir de 2008, el Gobierno chileno impulsó un plan denominado Chile Compite, que entre otros aspectos trata de introducir modificaciones al sistema tributario destinadas a mejorar la competitividad de las empresas chilenas.

Respecto de esas reformas, Harry Ibaceta Rivera propuso que debieran a lo menos tratar las siguientes materias:

- Disminución o eliminación de impuestos nocivos o que afecten la competitividad de las empresas;
- Disminuir la complejidad de la ley sobre impuesto a la renta;
- Facilitar el cumplimiento tributario de las pequeñas y medianas empresas;
- Mejorar la eficiencia de la fiscalización de los impuestos; y
- Eliminar o disminuir las ambigüedades que encuentren en los textos legales tributarios.<sup>40</sup>

A lo anterior, es de apuntar que, actualmente en Chile, los ingresos tributarios constituyen la principal fuente de financiamiento del gasto público, tanto para Gobierno Central como para los gobiernos locales.

A eso, es de indicar que en la Ley de Presupuestos 2011, la estimación de los ingresos y al cálculo de los gastos del sector público, en moneda nacional, asciende a \$ 28.287.683.189.000 luego de las deducciones de transferencias, mientras que el monto considerado en moneda extranjera convertida a dólares llega a US\$ 2.228.531.000.<sup>41</sup>

Finalmente, es de apuntar que, en cuanto a los tributos de los gobiernos locales, aunque su recaudación juegue un rol medianamente importante, sin embargo, en el presente estudio nos ocuparemos solamente del sistema tributario central.

---

<sup>39</sup> A diferencia de las demás líneas de ingreso, los excedentes del cobre muestran una alta fluctuación, lógicamente a consecuencia de las variaciones del precio del metal en los mercados. Es así que su participación osciló entre un 1,8% en el año 1999, cuando el precio de la libra de cobre promedió los 71 centavos de dólar, y un 22,1% en el año 2006, cuando el metal alcanzó un precio promedio de 305 centavos de dólar la libra. *Ibíd.*

<sup>40</sup> *Vid.*, IBACETA RIVERA, Harry, *Medidas tributarias del Plan Chile Compite*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2008, p. 110.

<sup>41</sup> *Vid.*, el artículo 1 de la Ley N° 20.481 de Presupuestos para el Sector Público correspondiente al año 2011, publicada en el Diario Oficial el sábado 18 de diciembre de 2010.

## 2.2 Base constitucional y legal

En la República de Chile han regido nueve Cartas Magnas, desde los Reglamentos Constitucionales en el periodo de la Independencia hasta la actual Constitución de 1980.<sup>42</sup>

La Constitución vigente, que originalmente constaba de un texto de 120 artículos permanentes y 29 transitorios, con un carácter presidencialista, entró parcialmente en vigor el 11 de marzo de 1981 y se mantiene hasta la fecha.<sup>43</sup>

En ella, en cuanto a la materia tributaria, se establecen las siguientes garantías a todas las personas:<sup>44</sup>

- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley;

---

<sup>42</sup>La historia constitucional de Chile se resume así:

- En 1812 se emitió un Reglamento Constitucional Provisorio, que estableció un Poder Ejecutivo integrado por tres personas y un Legislativo unicameral de siete miembros.
- En 1814, ese Reglamento Constitucional fue reemplazado por el Reglamento para el Gobierno Provisorio, que creó un Ejecutivo unipersonal, con el nombre de Director Supremo al que se le asignan amplias atribuciones. El Senado continuó integrado por siete personas.
- Luego, proclamada la independencia chilena, se emitió la Constitución de 1818, que conservó al Ejecutivo unipersonal, con amplias atribuciones, pero con un plazo indefinido para ejercer sus funciones. Esta Constitución estableció los derechos y deberes del hombre en la sociedad.
- En 1822 se promulgó una nueva Constitución, la cual consagra la autonomía de los tres poderes del Estado (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) y le fija un plazo a la función presidencial.
- En 1823 se promulgó una nueva Constitución, conocida como moralista, en la cual se combinaron elementos políticos, religiosos y morales. Ella confiere gran poder al Ejecutivo, al cual fija un período de cuatro años, reelegible por una vez. El Legislativo quedó constituido por dos Cámaras: el Senado y la Cámara Nacional.
- En 1828, se promulga una nueva Constitución, de corte liberal, en la que los tres poderes del Estado tienen marcada su independencia, y en la que se indica un periodo presidencial de cinco años. El Presidente sería elegido por votación indirecta. El Poder Legislativo quedaría constituido por dos cámaras: Senado y Cámara de Diputados.
- En 1833, se expidió una nueva Constitución, vigente hasta 1925.
- En 1925, una nueva Constitución fue aprobada mediante plebiscito nacional. Ella otorgó amplias atribuciones al Poder Ejecutivo; dispuso que el período presidencial sería de seis años, con elección directa; determinó la separación del Estado de la Iglesia; estatuyó la protección del trabajo, la industria y la previsión social; y creó el Tribunal Calificador de Elecciones, entre otras instituciones.
- En 1980 fue expedida una nueva Constitución, que tiene su antecedente en la crisis de institucionalidad de 1973, cuando la Junta Militar disolvió el Congreso Nacional y se nombró una Comisión encargada del estudio y redacción de una nueva carta fundamental.

<sup>43</sup> Con posterioridad a un plebiscito de 1988, que generó la realización de elecciones presidenciales en dicho año, la Carta Fundamental chilena fue objeto de 54 modificaciones relevantes el año 1989, ratificadas por vía plebiscitaria por casi nueve de cada diez votantes, de otras tantas modificaciones en años posteriores, y de una enmienda de variadas normas el año 2005, aprobada por el Congreso Pleno con un amplio consenso nacional. Actualmente permanecen en esa Constitución, de sus elementos iniciales, su carácter presidencial; la ratificación de Chile como una República democrática y unitaria con división territorial en regiones; la supremacía humana por sobre el Estado; el principio de subsidiariedad y el reconocimiento a la soberanía nacional como mecanismo de legitimación social y jurídico.

<sup>44</sup> Vid., el artículo 19, numeral 20°, de la Constitución Política de la República de Chile.

- La igual repartición de las demás cargas públicas; y
- Que en ningún caso la ley pueda establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Con base en esos principios constitucionales, la Constitución chilena instauro:

- La facultad del Presidente de la República para la iniciativa exclusiva de imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;<sup>45</sup>
- La facultad del Presidente de la República de la iniciativa exclusiva para condonar, reducir o modificar obligaciones, intereses u otras cargas financieras de cualquiera naturaleza, establecidas en favor del Fisco;<sup>46</sup>
- La atribución especial del Presidente de la República de cuidar de la recaudación de las rentas públicas y decretar su inversión con arreglo a la ley;<sup>47</sup>
- La regla de que las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sólo puedan tener origen en la Cámara de Diputados;<sup>48</sup> y

---

<sup>45</sup> Vid., el artículo 65, numeral 1°, de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>46</sup> Vid., el artículo 65, numeral 3°, de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>47</sup> Al respecto, la Constitución permite al Presidente de la República, con la firma de todos los Ministros de Estado, decretar pagos no autorizados por la ley, para atender necesidades imponderables derivadas de calamidades públicas, de agresión exterior, de conmoción interna, de grave daño o peligro para la seguridad nacional o del agotamiento de los recursos destinados a mantener servicios que no puedan paralizarse sin serio perjuicio para el país. El total de los giros que se hagan con estos objetos no podrá exceder anualmente del dos por ciento (2%) del monto de los gastos que autorice la Ley de Presupuestos.

La Constitución también señala que se podrán contratar empleados con cargo a la Ley de Presupuestos, pero sin que el ítem respectivo pueda ser incrementado ni disminuido mediante trasposos. Los Ministros de Estado o funcionarios que autoricen o den curso a gastos que contravengan lo dispuesto en este número, serán responsables solidaria y personalmente de su reintegro, y culpables del delito de malversación de caudales públicos.

Vid., el artículo 32, numeral 20°, de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>48</sup> Vid., el artículo 67 de la Constitución Política de la República de Chile.

- La pauta de que el proyecto de Ley de Presupuestos (abarca ingresos y gastos) deba ser presentado por el Presidente de la República al Congreso Nacional, a lo menos con tres meses de anterioridad a la fecha en que debe empezar a regir; y si el Congreso no lo despachare dentro de los sesenta días contados desde su presentación, regirá el proyecto presentado por el Presidente de la República.<sup>49</sup>

Conjuntamente, la Constitución chilena previene que:

- Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. No obstante, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional; y

- La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no puedan imponer tributos que impidan su libre ejercicio.<sup>50</sup>

Como excepción a la carga tributaria, la Constitución dispone que los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estén exentos de toda clase de contribuciones.<sup>51</sup>

Por lo demás, con apoyo en las normas constitucionales, se han expedido diversas leyes en materia tributaria: unas básicas y otras complementarias.

Entre la legislación tributaria básica chilena se encuentra la siguiente:

- El Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830 (publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974), que ha tenido diversas modificaciones;

- La Ley sobre impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N° 824. (publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974), que ha tenido varias modificaciones.;

---

<sup>49</sup>En términos de la Constitución de Chile, el Congreso Nacional no podrá aumentar ni disminuir la estimación de los ingresos; sólo podrá reducir los gastos contenidos en el proyecto de Ley de Presupuestos, salvo los que estén establecidos por ley permanente. Además, no podrá el Congreso aprobar ningún nuevo gasto con cargo a los fondos de la Nación sin que se indiquen, al mismo tiempo, las fuentes de recursos necesarios para atender dicho gasto. Si la fuente de recursos otorgada por el Congreso fuere insuficiente para financiar cualquier nuevo gasto que se apruebe, el Presidente de la República, al promulgar la ley, previo informe favorable del servicio o institución a través del cual se recaude el nuevo ingreso, refrendado por la Contraloría General de la República, deberá reducir proporcionalmente todos los gastos, cualquiera que sea su naturaleza. Vid., el artículo 67 de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>50</sup>Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo. Vid., el artículo 19, numeral 26°, de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>51</sup>Vid., el artículo 6 de la Constitución Política de la República de Chile. Asimismo, véase la ley N° 19.638 que establece normas sobre la constitución jurídica de las iglesias y organizaciones religiosas.

- La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N° 825, de 1974, reemplazado por el Decreto Ley N° 1.606. (publicado en el Diario Oficial de 03 de diciembre de 1976, conservando su mismo número, actualizado mediante varias modificaciones);
- El Reglamento de la Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, contenido en el Decreto supremo N° 55, de Hacienda, de 1977, (publicado en el Diario Oficial de 02 de febrero de 1977) actualizado a través de varias modificaciones);
- La Ley sobre impuesto de Timbres y Estampillas, contenida en el Decreto Ley N° 3.475, de 1980 (publicado en el Diario Oficial de 4 de septiembre de 1980) actualizado mediante diversas modificaciones;
- La Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (su texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el D.F.L. N° 1, de Justicia, publicado en el Diario Oficial de 30 de mayo del 2000) actualizada mediante varias modificaciones);
- La Ley Sobre Impuesto a los Tabacos Manufacturados, contenida en el Decreto Ley N° 828 de 1974 (publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974, actualizado con varias modificaciones);
- La Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 7 (publicado en el Diario Oficial de 15 de octubre de 1980), actualizado con varias modificaciones;
- La Ley N° 20.322 que “Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera” (publicada en el Diario Oficial de 27 de enero de 2009);
- La Ley N° 17.235 Sobre Impuesto Territorial (su texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado fue fijado por el D.F.L N°1, publicado en el Diario Oficial de 16 de diciembre de 1998) actualizada hasta la fecha con varias modificaciones);
- El Decreto Con Fuerza Ley N° 2 sobre Plan Habitacional (publicado en el Diario Oficial del 31 de julio de 1959). Su texto definitivo fue fijado por el D.S. N° 1.101, del Ministerio de Obras Públicas, publicado en el Diario Oficial de 18 de Julio de 1960, actualizado con varias modificaciones); y
- La Ley 18.320 Sobre Cumplimiento (publicada en el Diario Oficial de 17 de julio de 1984), actualizada con varias modificaciones).

Por lo que hace a la legislación tributaria complementaria, como ejemplo de ella se enuncian los ordenamientos siguientes:

- La Ley N° 20.460 que faculta al Servicio de Tesorerías para otorgar facilidades de pago a los contribuyentes por impuestos morosos, por un plazo de hasta 36 meses (publicada en el Diario Oficial de 17 de agosto de 2010).
- La Ley N° 20.455 que modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país (publicada en el Diario Oficial de 31 de julio de 2010).
- La Ley N° 20.444, que crea el Fondo Nacional de la Reconstrucción y establece mecanismos de incentivo tributario a las donaciones efectuadas en caso de catástrofe (publicada en el Diario Oficial de 28 de mayo de 2010).
- La Ley N° 20.431, que establece normas que incentivan la calidad de atención al contribuyente por parte del Servicio de Impuestos Internos (publicada en el Diario Oficial de 30 de abril de 2010).
- La Ley N° 20.316, que modifica la Ley N° 19.885 en materia de donaciones con beneficios tributarios (publicada en el Diario Oficial de 09 de enero de 2009 y actualizada al 30 de abril de 2010).
- El Decreto N°77, que aprueba el reglamento del fondo mixto de apoyo social y de las donaciones con fines sociales sujetas a beneficios tributarios contemplados en la Ley N° 19.885 (publicado en el Diario Oficial de 26 de enero de 2010).
- La Ley N° 20.406, que establece normas que permiten el acceso a la información bancaria por parte de la autoridad tributaria (publicada en el Diario Oficial de 5 de diciembre de 2009).
- La Ley N° 20.365, que establece franquicia tributaria respecto de sistemas solares térmicos y su Reglamento (publicada en el Diario Oficial de 19 de agosto de 2009).
- El Decreto supremo N° 1354, que aprueba el reglamento del artículo 18 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (publicado en el Diario Oficial de 29 de noviembre de 2008).
- El Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977, que aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con fuerza de Ley N° 341, de 1977 del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas (publicado en el Diario Oficial de 10 de agosto de 2001 y actualizado al 30 de septiembre de 2006).

- La ley N° 19.420 de 1995, que establece Incentivos Para el Desarrollo Económico de las Provincias de Arica y Parinacota y Modifica los Cuerpos Legales que Indica (publicada en el Diario Oficial de 11 de septiembre de 2001).

- La Ley N°. 19.880, que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado (publicada en el Diario Oficial de 29 de mayo de 2003).

- La Ley Núm. 19.840, que establece normas tributarias para que empresas con capital del exterior puedan efectuar inversiones desde Chile en el extranjero (publicada en el Diario Oficial de 23 de Noviembre de 2002).

- El Reglamento General del Decreto de Ley N° 701, de 1974, Sobre Fomento Forestal (publicado en Diario Oficial de 29 de septiembre de 1998 y actualizado al 9 de abril de 2001).

- La Ley N° 19.149 de 1992, que establece el Régimen Preferencial Aduanero y Tributario para las comunas de Porvenir y Primavera de la provincia de Tierra del Fuego, de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena; y modifica DS N° 341 de 1977 (publicada en el Diario Oficial de 06 de julio de 1992, actualizada al 06 de diciembre de 1993).

Además, como parte del orden jurídico tributario chileno, se encuentran la normatividad en materia de aduanas, cual es el caso de:

- La Ordenanza de Aduanas;
- La Ley Orgánica de Aduanas;
- El Arancel Aduanero;
- Las Tablas de Correlación Oficial;
- Las Leyes de Fomento a las Exportaciones;
- La Ley N°18.634, que establece sistema de pago diferido de derechos de aduana, crédito fiscal y otros beneficios de carácter tributario;
- La Ley N° 18.525, de las normas sobre importación de mercancías al país;
- La Ley N°19.946, que modifica la Ley austral en materia de crédito tributario y establece la ampliación de la zona franca de extensión de Punta Arenas a la región de Aysen para bienes de capital; y

- El Decreto con fuerza de Ley N°341, 1977, del ministerio de Hacienda, que aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado, sobre Zonas Francas.

También, como parte del orden jurídico tributario de Chile, es de considerar los tratados celebrados por ese país<sup>52</sup>

A esto, es de mencionar que la Constitución de la República asigna al Presidente la atribución de conducir las relaciones políticas con las potencias extranjeras y organismos internacionales, y llevar a cabo las negociaciones; concluir, firmar y ratificar los tratados que estime convenientes para los intereses del país. Asimismo, faculta al Congreso para aprobar o desechar los tratados internacionales que le presentare el Presidente de la República antes de su ratificación<sup>53</sup>

Al respecto, el Código Supremo chileno indica que:

- La aprobación de un tratado requerirá, en cada Cámara, de los quórum que corresponda, en conformidad al artículo 66 de la propia Constitución, y se someterá, en lo pertinente, a los trámites de una ley;<sup>54</sup>

- El Presidente de la República informará al Congreso sobre el contenido y el alcance del tratado, así como de las reservas que pretenda confirmar o formularle;

- El Congreso podrá sugerir la formulación de reservas y declaraciones interpretativas a un tratado internacional, en el curso del trámite de su aprobación, siempre que ellas procedan de conformidad a lo previsto en el propio tratado o en las normas generales de derecho internacional;

- Las medidas que el Presidente de la República adopte o los acuerdos que celebre para el cumplimiento de un tratado en vigor no requerirán de nueva aprobación del Congreso, a menos que se trate de materias propias de ley;

- No requerirán de aprobación del Congreso los tratados celebrados por el Presidente de la República en el ejercicio de su potestad reglamentaria;

---

<sup>52</sup>Vid., el artículo 32, numeral 15°, de la Constitución Política de la República de Chile.

<sup>53</sup>Vid., el artículo 54, numeral 1), de la Constitución Política de la República de Chile

<sup>54</sup>El artículo 66 de la Constitución Política de la República de Chile establece lo siguiente:

Artículo 66. Las normas legales que interpreten preceptos constitucionales necesitarán, para su aprobación, modificación o derogación, de las tres quintas partes de los diputados y senadores en ejercicio.

Las normas legales a las cuales la Constitución confiere el carácter de ley orgánica constitucional requerirán, para su aprobación, modificación o derogación, de las cuatro séptimas partes de los diputados y senadores en ejercicio.

Las normas legales de quórum calificado se establecerán, modificarán o derogarán por la mayoría absoluta de los diputados y senadores en ejercicio.

Las demás normas legales requerirán la mayoría de los miembros presentes de cada Cámara, o las mayorías que sean aplicables conforme a los artículos 68 y siguientes.

- Las disposiciones de un tratado sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo a las normas generales de Derecho Internacional;

- Corresponde al Presidente de la República la facultad exclusiva para denunciar un tratado o retirarse de él, para lo cual pedirá la opinión de ambas Cámaras del Congreso, en el caso de tratados que hayan sido aprobados por éste. Una vez que la denuncia o el retiro produzca sus efectos en conformidad a lo establecido en el tratado internacional, éste dejará de tener efecto en el orden jurídico chileno;

- En el caso de la denuncia o el retiro de un tratado que fue aprobado por el Congreso, el Presidente de la República deberá informar de ello a éste dentro de los quince días de efectuada la denuncia o el retiro;

- El retiro de una reserva que haya formulado el Presidente de la República y que tuvo en consideración el Congreso Nacional al momento de aprobar un tratado, requerirá previo acuerdo de éste, de conformidad a lo establecido en la ley orgánica constitucional respectiva;

- El Congreso Nacional deberá pronunciarse dentro del plazo de treinta días contados desde la recepción del oficio en que se solicita el acuerdo pertinente. Si no se pronunciare dentro de este término, se tendrá por aprobado el retiro de la reserva;

- De conformidad a lo establecido en la ley, deberá darse debida publicidad a hechos que expresen relación con el tratado internacional, tales como su entrada en vigor, la formulación y retiro de reservas, las declaraciones interpretativas, las objeciones a una reserva y su retiro, la denuncia del tratado, el retiro, la suspensión, la terminación y la nulidad del mismo; y

- En el mismo acuerdo aprobatorio de un tratado podrá el Congreso autorizar al Presidente de la República a fin de que, durante la vigencia de aquél, dicte las disposiciones con fuerza de ley que estime necesarias para su cabal cumplimiento.<sup>55</sup>

A lo antes dicho, es de apuntar que Chile tiene celebrados tratados de libre comercio y tratados para evitar doble tributación.

---

<sup>55</sup>En ese caso, es aplicable lo dispuesto en los incisos segundo y siguientes del artículo 64 de la Constitución Política de la República de Chile.

Por lo que hace a los tratados para evitar doble tributación, es de marcar los ratificados con los siguientes países: Argentina (incluido el Protocolo Modificadorio N°1y N°2), Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelandia, Paraguay, Perú (incluido su Protocolo Modificadorio), Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Tailandia, Suiza, Rusia y Sudáfrica.

También es de indicar que Chile trata de resolver el problema de la doble tributación como un desafío y necesidad para aprovechar al máximo las ventajas de una economía mundial globalizada e internacionalizada:<sup>56</sup>

Finalmente, es de mencionar que, hoy por hoy, Chile se encuentra negociando convenios para evitar la doble tributación con diversos países. Tales negociaciones presentan distintos niveles de avance, los cuales varían dependiendo de las políticas tributarias de los países en negociación.

### 2.3 Tipos de tributos

En Chile, la estructura tributaria comprende una amplia y extensa gama de tributos:<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> En materia de tributación internacional de bienes, en Chile existe más avance en la solución del problema.

Por ejemplo, la prohibición chilena de exportar impuestos indirectos, permite a los países devolver el IVA pagado internamente por sus exportaciones.

Esa disposición permite a Chile exportar bienes sin cobrar el IVA de 19%, y el país receptor le aplicará su tasa de IVA. Chile procede en los mismos términos.

Las importaciones se reciben sin IVA externo, luego, al cruzar por Aduana se le aplica el IVA chileno de 19%. De esta forma, el valor agregado nacional e internacional ingresado a Chile es gravado a la misma tasa. Así se evita la discriminación tributaria y se alcanza equidad impositiva a nivel internacional.

No ocurre lo mismo a nivel de la tributación internacional a la renta, donde Chile grava las rentas de los inversionistas chilenos en el exterior en conjunto con las rentas internas en su global complementario. Existe un descuento desde el impuesto bruto determinado, que corresponde a la proporción que las rentas externas representan dentro de las rentas totales. Un problema es que muchas veces esa cifra es menor al total de impuestos a la renta pagado en el exterior. Es decir, el inversionista recupera solo una parte del impuesto cancelado en el exterior. También es posible que las rentas obtenidas provengan de un país con el cual Chile haya firmado un convenio para eliminar la doble tributación, no se paga impuesto sobre las rentas en dicho caso. Chile también grava las utilidades logradas por las empresas extranjeras en el país a una tasa media de 35%, cobrada al momento que la empresa se lleva estas utilidades de vuelta a su país. Los demás países suelen cobrarles a sus inversionistas en el exterior impuesto sobre esas mismas utilidades.

La recomendación es seguir avanzando en la implementación de mecanismos que eliminen la doble tributación. Vid., HENRÍQUEZ YÁÑEZ, José, Doble Tributación Internacional, Centro Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Disponible en <http://www.cetuchile.cl/n-2-marzo-2010/doble-tributacion-internacional> (consultado en febrero de 2011).

<sup>57</sup> Vid., El Sistema de Tributación Chileno, Disponible en la siguiente dirección: <http://html.rincondelvago.com/sistema-de-tributacion-en-chile.html> (consultado en febrero de 2011).

El sistema tributario chileno está constituido por dos tipos de Impuestos: directos e indirectos:

- Los directos gravan o afectan la obtención de la renta o riqueza en manos de la persona que lo obtiene. Dentro esta categoría, se encuentra el Impuesto a la Renta que grava las utilidades empresariales y la renta de las personas naturales con y sin domicilio o residencia en Chile; y

- Los Indirectos afectan la manifestación de la riqueza, gravando los actos o contratos sobre determinadas operaciones. Dentro de esta clase, se ubica el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA); los Impuestos Específicos a los tabacos y a los hidrocarburos líquidos o gaseosos; el Impuesto al Comercio Exterior; el Impuesto de Timbres y Estampillas; el Impuesto de Juegos de Azar; y el de Herencias, Asignaciones y Donaciones.<sup>58</sup>

A su vez, el Impuesto a la Renta, se divide en: de primera categoría, de segunda categoría y el global complementario. También hay otros gravámenes, como el Impuesto Adicional:<sup>59</sup>

- El impuesto de primera categoría es el que pagan las empresas por las utilidades repartidas a sus propietarios, alcanza el 17 por ciento. Es una tasa baja que –a decir de algunos- tiene como objetivo promover la inversión en Chile,<sup>60</sup>

- El impuesto de segunda categoría se aplica a los trabajadores dependientes y a los independientes. El porcentaje del gravamen depende de los ingresos,<sup>61</sup> y

- El impuesto global complementario se aplica progresivamente en una escala de 0 a 40%, dependiendo de los ingresos anuales. Se diferencia del de segunda categoría porque se incluyen todos los ingresos de las personas.

<sup>58</sup>Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno. Disponible en la siguiente dirección: <http://www.gntconsultoria.cl/publicaciones/gntsystematributario.pdf> (consultado en febrero de 2011).

<sup>59</sup>Vid., JAQUE L., Javier ¿Cómo funciona el sistema tributario chileno? Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Disponible en la siguiente dirección: <http://www.cnnchile.com/economia/2010/04/15/como-funciona-el-sistema-tributario-chileno/> (consultado en febrero de 2011).

<sup>60</sup>El impuesto de la Primera Categoría es un impuesto proporcional que en la actualidad es una tasa fija de un 17 por ciento, del cual se dice que pudiera frenar la actividad empresarial, porque a cada uno le significa un 17 por ciento menos de dinero para invertir, pues lo va a tener el Fisco.

<sup>61</sup>El impuesto que afecta a un trabajador dependiente es un impuesto progresivo, de forma que mientras más se gana, más se paga. Puede llegar a pagar hasta un 40 por ciento. De ahí que hay quien piensa que pudiera presentar un desincentivo económico (cuando se tiene una renta alta -la que puede pertenecer a un profesional altamente calificado- se puede elegir entre el ocio y el trabajo, generando que se detenga o deteriore el emprendimiento).

También hay quien considera que en el sistema chileno se presenta una cierta inequidad, pues las personas que pueden efectuar planificación tributaria, o apoyarse con un experto en planificación tributaria, son generalmente aquellas personas de altos ingresos. Y si bien el sistema tributario está pensado para que los que tienen más, paguen más, se comporta de manera bastante inequitativa, pues en términos relativos, las personas que tienen menos, terminan pagando más que las personas que tienen más. Vid., JAQUE L., Javier, Op. Cit.

Este impuesto se entiende como aquel en que, además del retiro del dinero de la empresa, engloba una cantidad amplia de rentas que las personas pudieran tener, ya sea, intereses por algún depósito en el banco, ya honorarios por trabajos personales como trabajador independiente, entre otros.

Los impuestos de primera y segunda categoría actúan como crédito. Si ya se pagó 17% de impuestos por las utilidades que reportó una empresa, sólo se pagará, como persona física, la diferencia que corresponda según el tramo en el impuesto global complementario.<sup>62</sup>

A lo antes dicho, es de indicar que de los impuestos chilenos, una mayor parte de la recaudación la proporciona el IVA. Su base es el valor agregado.

Ese impuesto es el pedestal de la estructura tributaria chilena. Se paga cotidianamente y aporta alrededor del 40% de la recaudación total.

En segundo lugar, se encuentra el Impuesto a la Renta. Su base son los pagos realizados a todos los factores de producción en la economía.

Esta estructura tributaria, en términos de lo que se recauda por cada tipo de impuesto, aunque varía en relación con lo que sucedía en años anteriores, se mantiene respecto a que el IVA es el que aporta la mayor parte de la recaudación en Chile. Por ejemplo, al año de 1996, la recaudación total ascendió a US\$ 13.640 millones. De ese total, un 17,0% se recaudó por el impuesto a la renta de las empresas que comprendía el Impuesto de Primera Categoría de tasa 15%, el Impuesto Adicional pagado por las empresas extranjeras y el Impuesto Adicional pagado por las empresas estatales. El impuesto a la renta de las personas, que incluyó el Impuesto Único de Segunda Categoría y el Impuesto Global Complementario, representó un 8,7% de la recaudación. El IVA representó un 41,7% de la recaudación. Los impuestos especiales a los consumos (Impuesto a Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Similares; Impuesto a Productos Suntuarios; Impuesto a los Vehículos, Impuesto a los Tabacos, Cigarros y Cigarrillos e Impuestos a Combustibles) alcanzaron un 13,8% de la recaudación. Por concepto de aranceles se obtuvo un 11,1% de los ingresos tributarios.<sup>63</sup>

En cifras de ingresos tributarios, al año 1999, se notó que la recaudación total en Chile ascendió a US\$ 11.409 millones, de los cuales un 23,3% se recaudó por el impuesto a la renta; el IVA representó un 50,4% de la recaudación; y los impuestos a productos específicos (Impuesto a los Tabacos, Cigarros y Cigarrillos e Impuestos a Combustibles) alcanzó un 12,3%. Por concepto de aranceles se obtuvo un 10,1% de los ingresos tributarios.

---

<sup>62</sup>Por eso algunos juzgan que un aumento en el impuesto a las grandes empresas podría no tener un efecto de mayor recaudación. *Ibíd.*

<sup>63</sup>Vid., JORRATT, Michael y BARRA, Patricio, Un análisis del sistema tributario chileno, Santiago de Chile, Servicio de Impuestos Internos, Subdirección de Estudios, junio de 1998, p. 4.

A ello, es de indicar que la estructura tributaria en 1999 se caracterizó por una marcada concentración de los impuestos al consumo, que alcanzaron al 62,7% de los ingresos totales, mientras que el impuesto a la renta recaudó menos de la mitad de esa cifra.

En cifras de recaudación impositiva para el período 1990 a 2006, se nota que los impuestos de mayor relevancia fueron el IVA, que en promedio representó un 45% de la recaudación total, y el Impuesto a la Renta, cuya participación fue cercana al 25% a lo largo del período.

En específico, en el año 2003, el IVA recaudó el 50,0%, en tanto que el impuesto a la renta recolectó el 27,5% de la recaudación total.

Esa situación cambia a partir de 2006, año en que la participación de ambos impuestos es de un 38% para el impuesto a la renta y un 40% para el IVA.<sup>64</sup>

Según información de la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, para 2007, el IVA representó en Chile un 42% del total de los ingresos tributarios.

Para ese mismo período, el Impuesto a la Renta representó un 45%.<sup>65</sup>

Este cambio ha obedecido fundamentalmente al alto precio del cobre en el último tiempo, que ha producido un aumento significativo de la tributación a la renta de las empresas mineras privadas.<sup>66</sup>

Pablo Serra cuestiona el impuesto a la renta pagado por las empresas mineras, señalando que ha sido bajo, y que una razón de eso es el financiamiento de los proyectos con deuda junto con el uso de depreciación acelerada, que permite posponer el pago del impuesto. Si se eliminase la depreciación acelerada –dice-, este problema se reduciría.<sup>67</sup>

A lo anterior, es de agregar que en general en Chile, para el referido período, los impuestos indirectos fueron los que en promedio aportaron un 64% de la recaudación del Gobierno General, contra un 36% de los directos. Esta tendencia varió en el último año (2006), en que los indirectos representaron un 55,6% de la recaudación, contra un 44,4% de los directos, lo cual fue consecuencia de los ele-

<sup>64</sup> Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 14.

<sup>65</sup> Vid., CUEVAS OZIMICA, Alberto, Tendencias internacionales en materia de impuestos al valor agregado y otros impuestos al consumo. Una mirada desde el sistema chileno, en la obra *Tributación en un Mundo Globalizado*, Editor Jorge Espinosa, Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información del Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, 2008, p. 98.

<sup>66</sup> Vid., JORRATT, Michael De Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 14

<sup>67</sup> Vid., SERRA, Pablo, Op. Cit.

vados precios del cobre. En términos de carga tributaria, los impuestos indirectos representaron durante el citado período un promedio de 11,6% del PIB, frente a un 6,2% de los directos.<sup>68</sup>

Asimismo, es de añadir que en opinión de algunos, la estructura tributaria chilena combina un impuesto regresivo (el IVA) con uno progresivo (el Impuesto a la Renta). La conclusión es que el impuesto a la renta no recauda tanto porque en Chile los ingresos son mayoritariamente bajos.<sup>69</sup>

Finalmente, considerando los variados impuestos que existen en Chile, en seguida procedemos a describir lo más relevantes del sistema tributario.

### 2.3.1 Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta es aquel que grava los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.<sup>70</sup>

En el ámbito de este impuesto, destacan los cambios en el sistema tributario chileno en 1974, con la expedición de una ley de impuestos a la renta integral de amplia cobertura que, en el caso del impuesto a las empresas, abarca casi todos los sectores de actividad con una tasa única. Con esto la asignación de recursos entre sectores está guiada por criterios de rentabilidad, no por razones tributarias.

A ello, es de mencionar que en el año 1984, se estableció la integración de los impuestos a las empresas con los impuestos personales de sus dueños, con objeto de evitar la doble tributación sobre una misma renta. Esto se tradujo en que el impuesto pagado por la empresa constituye crédito para los impuestos personales de sus dueños.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup>Ídem., p.31

<sup>69</sup>Vid., Reforma tributaria y distribución del ingreso en Chile: una aplicación de equilibrio general computable, p. 8. Disponible en: <http://www.bcentral.cl/conferencias-seminarios/seminarios/pdf/cmardones.pdf> (consultada en febrero de 2011).

<sup>70</sup>Vid., Descripción General de los Impuestos aplicados en Chile, Base de Datos de Tributación del CIAT. Disponible en la siguiente dirección: [http://actualicese.com/editorial/recopilaciones/SistemasTributarios/SistemasTributariosInternacionales/dcl\\_sistema\\_tributario\\_chile.pdf](http://actualicese.com/editorial/recopilaciones/SistemasTributarios/SistemasTributariosInternacionales/dcl_sistema_tributario_chile.pdf) (consultado en febrero de 2011).

<sup>71</sup>En términos generales, el citado autor considera que el impuesto a la renta en Chile está conceptualmente bien concebido, porque evita la doble tributación a través de la integración de impuestos; es de base amplia; aplica un criterio de renta global, que es esencial para que exista equidad horizontal; y tiene suficientes incentivos al ahorro y la inversión. Sin embargo, tiene varias falencias que es necesario corregir. Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

En la actualidad, el Impuesto a la Renta es la integración del llamado Impuesto de Primera Categoría, que grava las utilidades de las empresas, con el Impuesto Global Complementario o el Impuesto Adicional, que afectan a las utilidades distribuidas, por la vía de permitir la utilización del primero como crédito contra estos últimos. Con ello se busca evitar la doble tributación de las rentas, de tal forma que quien paga el impuesto en definitiva es la persona natural.<sup>72</sup>

A lo anterior, es de destacar que el Impuesto a la Renta se encuentra regulado por la Ley sobre Impuesto a la Renta (LSIR).<sup>73</sup> Empero, también le aplica el Código Tributario.<sup>74</sup>

A ello, es de mencionar que la LSIR distingue entre las rentas del capital, denominadas de Primera Categoría, y las rentas del trabajo, identificadas con la Segunda Categoría. Asimismo, es de anotar que en la LSIR:

- Se entiende por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación;<sup>75</sup>
- Toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país;<sup>76</sup>
- La sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de la LSIR. Esto se aplica, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas;<sup>77</sup>

<sup>72</sup> Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 35.

<sup>73</sup> Vid., la Ley sobre Impuesto a la Renta, según Decreto Ley N° 824, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974, actualizado con diversas modificaciones legales, al 12 de febrero de 2011.

<sup>74</sup> Vid., el Código Tributario, según Decreto Ley N° 830, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974, actualizado al 30 de abril de 2010.

<sup>75</sup> Vid., el artículo 2, numeral 1, de la LSIR.

<sup>76</sup> Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero. Vid., el artículo 3 de la LSIR.

<sup>77</sup> Vid., el artículo 4 de la LSIR.

- Las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común;<sup>78</sup>
- En los casos de comunidades cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o disolución de la sociedad conyugal, como también en los casos de sociedades de hecho, los comuneros o socios serán solidariamente responsables de la declaración y pago de los impuestos de la LSIR que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho;<sup>79</sup>
- También se aplicará el impuesto a la renta en los casos de rentas que provengan de: depósitos de confianza en beneficio de las criaturas que están por nacer o de personas cuyos derechos son eventuales; depósitos hechos en conformidad a un testamento u otra causa; y bienes que tenga una persona a cualquier título fiduciario y mientras no se acredite quiénes son los verdaderos beneficiarios de las rentas respectivas;
- Se consideran rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente. Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual. Asimismo, son rentas de fuente chilena las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile.<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> Mientras dichas cuotas no se determinen, el patrimonio hereditario indiviso se considera como la continuación de la persona del causante y goza y le afectan, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo con la LSIR. Sin embargo, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, la totalidad de las rentas que correspondan al año calendario en que ello ocurra deberán ser declaradas por los comuneros. En todo caso, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los comuneros. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma, se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia. El plazo de tres años se contará computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año. Vid., el artículo 5 de la LSIR.

<sup>79</sup> Sin embargo, el comunero o socio se liberará de la solidaridad, siempre que en su declaración individualice a los otros comuneros o socios, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que les corresponde en la comunidad o sociedad de hecho. Vid., el artículo 6 de la LSIR.

<sup>80</sup> En todo caso, no constituye renta la suma que se obtenga de la enajenación de las acciones o derechos sociales referidos, cuando la participación, que se adquiere directa o indirectamente de la sociedad constituida en Chile, represente un 10% o menos del capital o de las utilidades o se encuentre el adquirente bajo un socio o accionista común con ella que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o menos del capital o de las utilidades. Vid., el artículo 10 de la LSIR.

Se entiende que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas. En el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor;<sup>81</sup>

- Cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.<sup>82</sup> En el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero;<sup>83</sup> y

- El pago de los impuestos que correspondan por las rentas que provengan de bienes recibidos en usufructo o a título de mera tenencia, serán de cargo del usufructuario o del tenedor, en su caso, sin perjuicio de los impuestos que correspondan por los ingresos que le pueda representar al propietario la constitución del usufructo o del título de mera tenencia, los cuales se considerarán rentas.<sup>84</sup>

Además, para el Impuesto a la Renta, es de tener presente algunas de las voces definidas en el Código Tributario, como son las siguientes:<sup>85</sup>

- "contribuyente", las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos;

- "representante", los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos y cualquier persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica;

- "persona", las personas naturales o jurídicas y los "representantes";

---

<sup>81</sup> No se consideran situados en Chile los valores extranjeros o los Certificados de Depósito de Valores emitidos en el país y que sean representativos de los mismos, a que se refieren las normas del Título XXIV de la ley N° 18.045, de Mercado de Valores, por emisores constituidos fuera del país u organismos de carácter internacional o en los casos del inciso segundo del artículo 183 del referido Título de dicha ley. Igualmente, no se considerarán situadas en Chile, las cuotas de fondos de inversión, regidos por la ley N° 18.815, y los valores autorizados por la Superintendencia de Valores y Seguros para ser transados de conformidad a las normas del Título XXIV de la ley N° 18.045, siempre que ambos estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros. El porcentaje restante sólo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 120 días, contado desde su fecha de adquisición. Vid., el artículo 11 de la LSIR.

<sup>82</sup> La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco.

<sup>83</sup> Vid., el artículo 12 de la LSIR.

<sup>84</sup> Vid., el artículo 13 de la LSIR.

<sup>85</sup> Vid., el artículo 3 del Código Tributario.

- "residente", toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos;

- "sueldo vital", el que rija en la provincia de Santiago;

- "unidad tributaria" (UT), la cantidad de dinero cuyo monto, determinado por la ley y permanentemente actualizado, sirve como medida o como punto de referencia tributario; y por "unidad tributaria anual" (UTA), aquella vigente en el último mes del año comercial respectivo, multiplicada por doce o por el número de meses que comprenda el citado año comercial. Para los efectos de la aplicación de sanciones expresadas en unidades tributarias, se entenderá por "unidad tributaria anual" aquella que resulte de multiplicar por doce la unidad tributaria mensual (UTM) vigente al momento de aplicarse la sanción;<sup>86</sup>

- "índice de precios al consumidor", aquél fijado por el Instituto Nacional de Estadística.

A lo anterior, es de añadir que, en el Impuesto a la Renta, los contribuyentes:

- Están obligados a presentar declaración anual (generalmente en el mes de abril);

- También están obligados a presentar la declaración los chilenos que residan en el extranjero y no tengan domicilio en Chile; y

- Igualmente, están obligados a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas, en cada año tributario, las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades y personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en el país, que tengan en Chile cualquier clase de Establecimiento.

También es de anotar que generalmente el impuesto se paga en la parte no cubierta con pagos provisionales, en una sola cuota dentro del plazo legal para entregar la respectiva declaración.

Y es de tener presente que hay tres principios fundamentales sobre los cuales se construye el Impuesto a la Renta chileno.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup>La unidad tributaria mensual o anual se expresará siempre en pesos, despreciándose las cifras inferiores a cincuenta centavos, y elevándose las iguales o mayores a esta suma al entero superior.

<sup>87</sup>Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 31.

- El primero, reside en que los sujetos de la tributación deben ser, en último término, las personas naturales; los impuestos que pagan las personas jurídicas son sólo a cuenta de los impuestos personales, puesto que se permite rebajarlos de éstos, evitando de esta manera la doble tributación típica del sistema clásico de tributación;

- El segundo, radica en que la base imponible debe estar compuesta por el conjunto de rentas percibidas por la persona durante el período tributario, lo que se denomina el principio de la renta global; y

- El tercero, consiste en que el impuesto debe ser utilizado como una herramienta de redistribución de ingresos, lo cual se concreta por medio de una escala progresiva de tasas.<sup>88</sup>

Además, es de considerar que la LSIR admite catorce regímenes distintos de tributación para las empresas, a saber:<sup>89</sup>

- El más utilizado es el régimen general, en el cual se determina la renta por contabilidad completa y al que se encuentran acogidos el 60% de las empresas;

- Existen cinco regímenes de renta presunta, para los pequeños agricultores, la mediana minería, los pequeños transportistas de carga, los transportistas de pasajeros y la explotación de bienes raíces;

- Existen cinco regímenes para pequeños contribuyentes que desarrollen determinadas actividades, a saber: pequeños talleres artesanales, pequeños pescadores artesanales, pequeños mineros, suplementeros y pequeños comerciantes que ejerzan su actividad en la vía pública; y

- Hay tres regímenes simplificados para las empresas de menor tamaño, sin distinción de la actividad económica que desarrollen.

A lo anterior, es de mencionar que tomando en cuenta que el Impuesto a la Renta se divide en tres clases (primera categoría, segunda categoría y global complementario), a continuación nos referimos a cada una de ellas, sin soslayar otros tipos integrantes de ese gravamen.

---

<sup>88</sup>Tales principios apuntan en la dirección de dotar al Impuesto a la Renta de los atributos de equidad y eficiencia. Ellos se materializan en el denominado Impuesto Global Complementario, cuyas tasas varían de 0% a 40%. Ídem., p. 32.

<sup>89</sup>Ídem., pp. 36 y 37.

### 2.3.1.1 Impuesto de Primera Categoría

En el Impuesto de Primera Categoría, la fuente generadora de las rentas es el "capital", como elemento preponderante e indispensable en el desarrollo de la actividad.<sup>90</sup>

Al efecto, se entiende por rentas del capital cuando un factor de la producción formado por la riqueza acumulada, que unido al elemento trabajo y recursos naturales, genera nueva riqueza.

Tal es el caso de la explotación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas; de capitales mobiliarios; del comercio, de la industria, de la minería, construcción y servicios en general; de servicios de intermediación (corredores, comisionistas, martilleros, agentes de aduana, etc.); de educación, de salud y de diversión y esparcimiento; o de cualquier otra actividad o servicio no comprendida en las anteriores<sup>91</sup>

El Impuesto de Primera Categoría tiene una tasa de 17% que podrá ser imputada al Impuesto Global Complementario y a otro que se llama Impuesto Adicional.<sup>92</sup>

Es decir, opera como un anticipo de los impuestos personales que deben pagar los accionistas, socios o dueños de las empresas, por los dividendos o retiros de utilidades. Este impuesto está integrado con el Impuesto Global Complementario que afecta a los accionistas, socios o dueños de las empresas. Esto se materializa reconociendo al Impuesto de Primera Categoría como un crédito contra el impuesto personal, el que incluso es susceptible de devolución, si la obligación personal es inferior al impuesto que adelantó la empresa.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup>El impuesto grava la renta de los bienes raíces; las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos; dominio, posesión o tenencia a último precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios; las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas; compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos; sociedades administradoras de fondos mutuos; sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones; las rentas obtenidas por corredores, comisionistas con oficina establecida; martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero; agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares; y empresas de diversión y esparcimiento. Vid., Descripción General de los Impuestos aplicados en Chile, Op. Cit.

<sup>91</sup>Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno. Op. Cit).

<sup>92</sup>Vid., el artículo 20 de la LSIR.

<sup>93</sup>Las empresas del Estado deben pagar, en forma adicional, un impuesto de 40% sobre las utilidades generadas. A su vez, las empresas mineras deben pagar un impuesto adicional a la renta, conocido comúnmente como royalty minero, de tasa variable, que llega hasta 5% sobre utilidades operacionales. Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 32.

Ahora bien, se comprenden en el Impuesto de Primera Categoría a las personas naturales o jurídicas, cualquiera que sea su domicilio o residencia, que realicen alguna de las actividades indicadas en los numerales 1 al 5 del artículo 20 de la LSIR.<sup>94</sup>

Al respecto, dicha Ley marca que el Impuesto de Primera Categoría se determinará, recaudará y pagará sobre la renta de los bienes raíces de conformidad a las normas siguientes:<sup>95</sup>

a) Tratándose de contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes;<sup>96</sup>

b) Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, que no sean sociedades anónimas, pagarán el impuesto sobre la base de la renta de dichos predios agrícolas, la que se presume de derecho es igual al 10% del avalúo fiscal de los predios.<sup>97</sup> Cuando la explotación se haga a cualquier otro título se presume de derecho que la renta es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios. Sólo podrán acogerse al régimen de presunción de renta los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales.<sup>98</sup> Para establecer si el contribuyente cumple este requisito,

<sup>94</sup>Ese es el caso de los empresarios individuales; las sociedades de personas; las comunidades, las sociedades de hecho; las agencias de empresas extranjeras y todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.

<sup>95</sup>Vid., el artículo 20, numeral 1°, de la LSIR.

<sup>96</sup>Del monto del impuesto de esa categoría podrá rebajarse el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta. Sólo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja excediera del impuesto aplicable a las rentas de esta categoría, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución. La cantidad cuya deducción se autoriza se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el último día del mes anterior al de cierre del ejercicio respectivo.

<sup>97</sup>Para los fines de esas presunciones, la ley considera como ejercicio agrícola el período anual que termina el 31 de diciembre. Asimismo, para acogerse al sistema de renta presunta las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deben estar formadas exclusivamente por personas naturales. Tal régimen tributario no se aplica a los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría por las cuales deben declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa. El contribuyente que quede obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, lo estará a contar del 1° de enero del año siguiente a aquél en que se cumplan los requisitos señalados y no podrá volver al régimen de renta presunta. Se exceptúa el caso en que el contribuyente no haya estado afecto al impuesto de primera categoría por su actividad agrícola por cinco ejercicios consecutivos o más, caso en el cual deberá estarse a las reglas generales establecidas en esta letra para determinar si se aplica o no el régimen de renta presunta. Para los efectos de computar el plazo de cinco ejercicios, se considerará que el contribuyente desarrolla actividades agrícolas cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de predios agrícolas cuya propiedad o usufructo conserva.

<sup>98</sup>Para la determinación de las ventas no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo.

deberá sumar a sus ventas el total de las ventas realizadas por las sociedades y, en su caso, comunidades con las que esté relacionado y que realicen actividades agrícolas.<sup>99</sup> Si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades que sean a su vez propietarias o usufructuarias de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden el límite mencionado, deberá sumarse el total de las ventas anuales de las comunidades y sociedades relacionadas con la persona natural. Si al efectuar la operación descrita el resultado obtenido excede el citado límite, todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona deberán determinar el impuesto de esta categoría de conformidad con lo dispuesto en la letra a). Los contribuyentes cuyas ventas anuales no excedan de 1000 unidades tributarias mensuales podrán continuar sujetos al régimen de renta presunta;

c) En el caso de personas que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato;<sup>100</sup>

d) Se presume que la renta de los bienes raíces no agrícolas es igual al 7% de su avalúo fiscal, respecto del propietario o usufructuario;<sup>101</sup>

e) Respecto de las personas que exploten bienes raíces no agrícolas, en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario, se gravará la renta efectiva de dichos bienes;

f) No se presumirá renta alguna respecto de los bienes raíces propios o parte de ellos destinados exclusivamente al giro de las actividades indicadas en los artículos 20, numerales 3°, 4° y 5° y 42, número 2, ni respecto de los bienes raíces propios de los contribuyentes de los artículos 22 y 42, número 1°, siempre que el monto total de los avalúos del conjunto de dichos inmuebles no exceda de 40 unidades tributarias anuales y siempre que dichos contribuyentes obtengan únicamente rentas referidas en los artículos 22, 42, número 1 y 57, inciso primero.

La LSIR también manda que el Impuesto de Primera Categoría se determinará, recaudará y pagará sobre las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio,

---

<sup>99</sup>Si al efectuar la operación descrita el resultado obtenido excede el límite de ventas, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades relacionadas con él deberán determinar el impuesto de esta categoría de conformidad con lo dispuesto en la letra a).

<sup>100</sup>Para esos efectos, se considera como parte de la renta efectiva el valor de las mejoras útiles, contribuciones, beneficios y demás desembolsos convenidos en el respectivo contrato o posteriormente autorizados, siempre que no se encuentren sujetos a la condición de reintegro y queden a beneficio del arrendador, subarrendador, nudo propietario o cedente a cualquier título de bienes raíces agrícolas.

<sup>101</sup>Tratándose de sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes.

posesión o tenencia a título precario de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados, incluyéndose las rentas que provengan de:<sup>102</sup>

- Bonos y debentures o títulos de crédito, sin perjuicio de lo que se disponga en convenios internacionales;
- Créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de bolsas de comercio;
- Los dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile;
- Depósitos en dinero;
- Caucciones en dinero;
- Contratos de renta vitalicia; e
- Instrumentos de deuda de oferta pública, que se gravarán cuando se hayan devengado.

Dicha Ley, igualmente, ordena que el Impuesto de Primera Categoría se determinará, recaudará y pagará sobre:<sup>103</sup>

- Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas; compañías aéreas; de seguros; de los bancos; asociaciones de ahorro y préstamos; sociedades administradoras de fondos mutuos; sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga; constructora; periodísticas; publicitarias; de radio-difusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones;
- Las rentas obtenidas por corredores, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento; y

---

<sup>102</sup> Vid., el artículo 20, numeral 2°, de la LSIR.

<sup>103</sup> Vid., el artículo 20, numerales 3°, 4° y 5°, de la LSIR.

- Todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.

A lo anterior, es de apuntar que los premios de lotería pagan el Impuesto a la Renta con una tasa adicional del 15% en calidad de impuesto único.<sup>104</sup>

También es de señalar que contra el Impuesto de esta Primera Categoría, se pueden imputar diversos créditos, cual es el caso de los siguientes:<sup>105</sup>

- Crédito por contribuciones de bienes raíces;
- Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o construidos por el contribuyente, equivalente al 6% del valor actualizado de dichos bienes al término del ejercicio, antes de deducir la depreciación correspondiente, con tope vigente en el mes de diciembre del año respectivo;
- Crédito por rentas provenientes del rescate de cuotas de Fondos Mutuos, equivalente al 3% o 5%, según corresponda, del monto neto de los beneficios declarados por tal concepto;
- Crédito por donaciones a las Universidades e Institutos Profesionales Estatales y Particulares reconocidos por el Estado; a las Bibliotecas abiertas al público en general o a las entidades que las administran; a las Corporaciones y Fundaciones sin fines de lucro, cuyo objeto exclusivo sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte; y a las Bibliotecas de los establecimientos educacionales que permanezcan abiertas al público, efectuadas al amparo de las normas de la Ley de Donaciones con fines culturales. El crédito es el equivalente al 50% del valor de la donación realizada, pero en ningún caso puede ser superior a la suma de 14.000 UTM, con un tope del 2% de la Renta Líquida Imponible;
- Crédito por donaciones efectuadas con fines educacionales, de acuerdo a las normas del artículo N° 3 de la Ley N° 19.247, publicada en el Diario Oficial de 15 de septiembre de 1993. El crédito es equivalente al tope del 50% del valor de la donación realizada, pero en ningún caso puede ser superior a la suma de 14.000 UTM, con un tope del 2% de la Renta Líquida Imponible;
- Crédito por donaciones para fines deportivos, equivalente al 35% o 50% del valor de la donación, dependiendo el valor del proyecto y el destino que se le dé. En ningún caso dicho crédito puede ser superior a la suma de 14.000 UTM con un tope del 2% de la Renta Líquida Imponible;

---

<sup>104</sup> Este impuesto se aplicará también sobre los premios correspondientes a boletos no vendidos o no cobrados en el sorteo anterior. Vid., el artículo 20, numeral 6°, de la LSIR.

<sup>105</sup> Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno. Disponible en La siguiente página: <http://www.gntconsultoria.cl/publicaciones/gntsystematributario.pdf> (consultada en febrero de 2011).

- Crédito por donaciones para fines sociales, de acuerdo con las leyes respectivas;<sup>106</sup> y
- Crédito por Rentas de Zonas Francas y Otros, que corresponde a los contribuyentes que desarrollen actividades dentro y fuera de las zonas francas. Se trata de rebaja tributaria.

En relación con el Impuesto de Primera Categoría, es de resaltar que en Chile existe el Registro Fondo Utilidades Tributables (RFUT), que es la acumulación de las utilidades tributadas con dicho Impuesto generadas por las empresas, que se encuentran pendientes de tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional hasta cuando sean retiradas por el propietario, socio o distribuidas a los accionistas.<sup>107</sup>

También es de mencionar que los contribuyentes afectos al régimen general del Impuesto de Primera Categoría que llevan una contabilidad completa y con Balance General, están obligados a llevar el RFUT.<sup>108</sup>

De ese RFUT, es de indicar que es tal vez único en el mundo, y que constituye uno de los aspectos más engorrosos del Impuesto a la Renta.<sup>109</sup>

Además, es de tener presente la existencia de un impuesto Único de Primera que afecta a las Sociedades Anónimas, en Comandita por Acciones y Agencias de empresas extranjeras, con una tasa general de un 35%, Pero en las Sociedades en Comandita por Acciones, el impuesto del 35% grava sólo las cantidades que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de las cantidades mencionadas se considerará retirado por los socios gestores.<sup>110</sup>

Por otra parte, es de considerar que en el Impuesto de Primera Categoría, en Chile hay:<sup>111</sup>

<sup>106</sup> Los contribuyentes que tienen derecho a este crédito son los de la Primera Categoría que declaren rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa o a base de retiros o distribuciones, en el caso de los contribuyentes acogidos a las normas del artículo 14 bis de la LSIR.

<sup>107</sup> Ese fondo representa el monto de las utilidades susceptibles de retiro o distribución por parte del propietario, socio o accionistas y afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional, y los créditos a que dan derecho en contra de dichos tributos. Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno. Op. Cit.

<sup>108</sup> Los contribuyentes de la Primera Categoría que tengan un escaso movimiento operacional y que estén obligados a tributar con los impuestos Global Complementario o Adicional a base de los retiros o distribuciones podrán realizar las anotaciones correspondientes al Fondo Utilidades Tributables en el Libro de Inventarios y Balances. Ibid.

<sup>109</sup> Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 35.

<sup>110</sup> Vid., el artículo 21 de la LSIR.

<sup>111</sup> Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno. Op. Cit.

1. Un régimen simplificado para los contribuyentes cuyos ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividades de su giro en los últimos tres ejercicios no hayan excedido un promedio anual de 5.000 unidades tributarias mensuales, y que no posean ni exploten a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades, ni formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor.

Esos contribuyentes podrán optar por pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional, sobre todos los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, sin distinguir o considerar su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas.<sup>112</sup>

Por acogerse a este régimen, los contribuyentes están liberados de llevar Registro Fondo Utilidades Tributables; practicar inventario; aplicar la corrección monetaria; efectuar depreciación de los bienes; y confeccionar un balance general anual.

2. Un régimen de Presunción de Renta, que no grava las rentas por su percepción sino por el avalúo fiscal que tenga la propiedad o bien sobre el cual realiza sus operaciones. Los contribuyentes afectos son:

- Agricultores que no sean S.A. ni Agencias de empresas extranjeras, que cumplan determinados requisitos;
- Mineros que no sean S.A., C.P.A. ni Agencias de empresas extranjeras, que cumplan determinados requisitos;
- Personas que exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, que no sean S.A., C.P.A. ni Agencias de empresas extranjeras; y
- Personas que exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena, que no sean S.A., C.P.A. ni Agencias de empresas extranjeras, que cumplan determinados requisitos.

Estos contribuyentes gozan de consideraciones como estar exentos del impuesto si tienen una renta presunta que no exceda de cierto monto; no llevar contabilidad, excepto algunos libros auxiliares; y no llevar Registro Fondo Utilidades Tributables.

---

<sup>112</sup>En todo lo demás se aplicarán las normas de esta ley que afectan a la generalidad de los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a llevar contabilidad completa. Vid., el artículo 14 Bis de la LSIR.

3. Un Régimen para Pequeños Contribuyentes, cual es el caso de mineros artesanales;<sup>113</sup> comerciantes ambulantes;<sup>114</sup> suplementeros;<sup>115</sup> propietario de un taller artesanal; pescadores artesanales;<sup>116</sup> y armadores artesanales., con ciertos requisitos.<sup>117</sup>

A lo anterior, es de añadir que un estudio de Latin Business Chronicle situó a Chile en 2010 como el mejor país en materia tributaria en la región, posición que consiguió por su tasa impositiva del 17% en el Impuesto a la Renta de las empresas.<sup>118</sup>

Igualmente, es de comentar que en Chile se anunció un aumento del Impuesto de Primera Categoría, en un plan de financiamiento para la reconstrucción de Chile. Para ello, se contempla un aumento de 3%, por lo que se pasaría de un 17% a un 20%. Pero se llevaría a cabo una reducción de un 1,5% para el año siguiente al en que se establezca, volviendo a su nivel actual de 17% a los dos años de instaurado.<sup>119</sup>

Tal aumento propuesto ha sido materia de diversas críticas por parte de especialistas en la materia.

A ello, es de advertir que la alícuota del 17%, empezó a partir del 1 de enero del 2004, pues durante los años calendarios del 2002 y 2003 la tasa era de 16% y 16,5%, respectivamente,<sup>120</sup> incluso en los años 90s fue del 15%, y antes era del 10%.

<sup>113</sup> Para los mineros artesanales hay un impuesto único, retenido por los compradores de los minerales, de acuerdo a un % según precio del mineral. Tienen la consideración de que no declaran anualmente, excepto si obtienen otras rentas.

<sup>114</sup> A los comerciantes ambulantes se les aplica un impuesto único, equivalente a 1/2 UTM, retenido por la respectiva Municipalidad. No declaran anualmente, excepto si obtienen otras rentas.

<sup>115</sup> Los suplementeros pagan un impuesto único, equivalente al 0,5% sobre el valor de venta de periódicos y otros, retenido por las empresas periodísticas, importadoras, etc. No declaran anualmente, excepto si obtienen otras rentas.

<sup>116</sup> Inscritos en el Registro establecido en la Ley General de Pesca y Acuicultura.

<sup>117</sup> En este régimen, los contribuyentes pagan un impuesto único sobre sus ingresos, tomando en cuenta las tasas establecidas para cada caso en particular.

<sup>118</sup> El estudio desarrolló un índice con las tasas de impuestos para las empresas, a partir de datos entregados por el Banco Mundial (BM), la consultora KPMG y la Heritage Foundation.

<sup>119</sup> De ese aumento se cuestiona si en realidad sería un alza en los impuestos a las empresas o simplemente un préstamo por parte de éstas al fisco. Ello porque lo que las empresas pagan como impuesto de primera categoría, dada la estructura del sistema chileno, se utiliza para financiar el impuesto final resultante (Impuesto Global Complementario o Adicional), pudiendo incluso ser devuelto a los propietarios de las mismas, en la medida que los impuestos finales resulten menores al impuesto empresarial. El incremento anunciado afectaría a grandes empresas, y los propietarios de éstas tomarán el impuesto pagado por las empresas para pagar sus propios impuestos finales. Como lo anterior ocurre en forma diferida; es decir, las personas no retiran el dinero de las empresas el mismo año en que las utilidades se generan, el fisco utilizará el mencionado incremento para financiar parte de la reconstrucción del país. Al no establecerse un incremento al Impuesto Global Complementario o Adicional, todo aumento que se aplique a nivel de las empresas constituye simplemente un préstamo por parte de éstas al fisco. Vid., JAQUE L., Javier ¿Alza de impuesto a las empresas o préstamo por parte de éstas? Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Disponible en la siguiente dirección: <http://www.cetuchile.cl/n-3-abril-2010/alza-de-impuesto-a-las-empresas-o-prestamo-por-parte-de-estas> (consultado en marzo de 2011).

<sup>120</sup> Vid., el artículo 20 del Decreto Ley No. 824 de 31 de diciembre de 1974 y el artículo 1 transitorio de la Ley 19.753.

Igualmente, es de señalar que un estudio de Michael Jorratt revela que el Impuesto de Primera Categoría, de 1996 a 2006, se mantuvo en torno al 2% del PIB, salvo en los dos últimos años, en que excepcionalmente subió por sobre el 3% del PIB. También muestra que si bien en el 2004 la tasa impositiva se elevó de 16,5% a 17%, esta alza no explica más de 0,1 puntos del PIB. Por lo tanto, concluye que la mayor recaudación se explica fundamentalmente por los mejores resultados de las empresas mineras.<sup>121</sup>

Así, el aumento que dicha tasa ha tenido en las últimas dos décadas, pasando del 15% al 17%, parece ser que no explica la mayor recaudación chilena. Lo que sí evidencia es la tendencia a incrementar esa tasa, en lugar de ampliar la base del impuesto.

Finalmente, es de agregar la opinión de Michael Jorratt, quien juzga que el principal aspecto de diseño que afecta la equidad del Impuesto a la Renta es el tratamiento preferencial que reciben las rentas empresariales, al tributar sobre la base de retiros en vez de base devengada, provocando una asimetría respecto de la tributación de las rentas del trabajo. Al respecto, expone que en 2006 las rentas empresariales pagaron un impuesto promedio de 15,2%, mientras que sobre base devengada habrían soportado una carga de 26,5%.<sup>122</sup>

### 2.3.1.2 Impuesto de Segunda Categoría

El impuesto de Segunda Categoría se aplica a rentas del trabajo;<sup>123</sup> es decir, cuando en la generación de la renta predomine el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo de capital.<sup>124</sup>

Son contribuyentes del impuesto todas las personas domiciliadas o residentes en Chile por las rentas de cualquier origen, y los extranjeros por las rentas obtenidas de fuente chilena.<sup>125</sup> En esta categoría se encuentran los ingresos de:

- Trabajadores dependientes, por sus sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales (por ejemplo, horas extraordinarias, bonos, etc.), montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fon-

---

<sup>121</sup>Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 33.

<sup>122</sup>Ibíd., p. 7.

<sup>123</sup>Vid., el artículo 42 de la LSIR.

<sup>124</sup>Para determinar dicha preponderancia del trabajo, el capital debe ser totalmente secundario.

<sup>125</sup>Vid., Descripción General de los Impuestos aplicados en Chile, Op. Cit.

dos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación;<sup>126</sup> y

- Trabajadores independientes, por Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia (por los derechos que conforme a la ley obtienen del público); los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital; y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.<sup>127</sup>

### Trabajadores dependientes

En cuanto a los trabajadores dependientes, la base Imponible es el monto de los sueldos y pensiones menos las imposiciones previsionales y de salud, obligatorias o voluntarias que se efectúen en los sistemas de previsión o de salud a que se encuentra afiliado el trabajador dependiente.

Este gravamen se aplica con una escala de tasas progresivas, equivalente a la del Impuesto Global Complementario, pero expresada en rentas mensuales, y es retenido y declarado mensualmente por el empleador o pagador de la pensión. La tasa del impuesto se aplica de acuerdo a la siguiente escala progresiva vigente,<sup>128</sup>

<sup>126</sup> Los choferes de taxi, que no sean propietarios de los vehículos que exploten, tributan con el impuesto de este número con tasa de 3,5% sobre el monto de dos unidades tributarias mensuales, sin derecho a deducción alguna. El impuesto debe ser recaudado mensualmente por el propietario del vehículo el que debe ingresarlo en arcas fiscales entre el 1 y el 12 del mes siguiente. Vid., el artículo 42 de la LSIR.

<sup>127</sup> Se entiende por "ocupación lucrativa" la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital. Vid., el artículo 42 de la LSIR.

<sup>128</sup> De esa tasa progresiva, Michael Jorratt hace ver que la equidad de un sistema tributario se entiende en dos sentidos: horizontal y vertical. La equidad horizontal hace referencia a que contribuyentes con el mismo nivel de riqueza deben pagar la misma cantidad de impuestos. La equidad vertical apunta a que mientras mayor sea la capacidad contributiva de una persona, mayores deben ser los impuestos que pague, como proporción de esta capacidad. La importancia fundamental de la equidad radica en que en la medida que los contribuyentes perciban que el sistema tributario es justo, existirá una mayor aceptación del mismo, lo cual es vital para que haya cumplimiento voluntario. En razón de la equidad vertical, tradicionalmente, se le ha atribuido a los impuestos la función de mejorar la distribución del ingreso. Para ello, los sistemas tributarios cuentan con impuestos a la renta progresivos y tasas adicionales a la venta de bienes considerados de lujo, entre otras herramientas de progresividad. Sin embargo, este rol distributivo de los impuestos ha perdido fuerza en las últimas décadas, debido a varias razones. En primer lugar, la evidencia empírica muestra que los impuestos altamente progresivos que existieron en el pasado no tuvieron éxito en mejorar la distribución del ingreso. Engel y otros estudiaron la incidencia de los impuestos en la distribución del ingreso, para el caso de Chile. La conclusión fue que cambios drásticos en la estructura tributaria, tales como subir la tasa del IVA, tienen efectos mínimos sobre la distribución del ingreso. En segundo lugar, las tasas marginales a la renta excesivamente altas tienen efectos nocivos en la asignación de recursos, puesto que desincentivan el trabajo y el ahorro. Por último, los impuestos excesivamente progresivos suelen tener válvulas de escape ya sea mediante evasión y elusión o mediante franquicias otorgadas por la ley de tal forma que las tasas efectivas que pagan las personas de altos ingresos son menores que las teóricas. Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

considerando la renta Imponible Mensual:<sup>129</sup>

- Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias mensuales, estarán exentas de este impuesto;
- Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias mensuales, 5%;
- Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias mensuales, 10%;
- Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias mensuales, 15%;
- Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias mensuales, 25%;
- Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias mensuales, 32%;
- Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 150 unidades tributarias mensuales, 37%; y
- Sobre la parte que exceda las 150 unidades tributarias mensuales, 40%.

Como bien se advierte, la tasa marginal máxima de impuestos personales es del 40%. Al respecto es de señalar que en años anteriores llegaba al 45%,<sup>130</sup> época en que la tasa del impuesto a las empresas era del 15%.

Con el tiempo se ha reducido la brecha entre ambas tasas, subiendo la de las empresas y bajando la del trabajo personal.

---

<sup>129</sup>Vid., el artículo 43 de la LSIR.

<sup>130</sup>Incluso dicha tasa marginal máxima de los impuestos personales alcanzó un 56%, bajando después a un 50%; para quedar en los 90s en 45%, siendo actualmente del 40%.

Al respecto, en el esquema actual se presenta el siguiente cuadro:

UNIDADES TRIBUTARIAS MENSUALES (UTM)	TASA
De 0 a 13,5	Exento
De 13,5 a 30	0,05
De 30 a 50	0,10
De 50 a 70	0,15
De 70 a 90	0,25
De 90 a 120	0,32
De 120 a 150	0,37
De 150 y más	0,40

A lo anterior, es de resaltar que:

- Son contribuyentes exentos los que perciben una renta mensual que no exceda de 13,5 UTM;
- El impuesto es retenido por el respectivo empleador, habilitado o pagador;
- Tal impuesto tiene el carácter de único respecto de las cantidades a las cuales se aplique; y
- Las remuneraciones pagadas íntegramente con retraso se ubican en el o los períodos en que se devengaron y el impuesto se liquida de acuerdo con las normas vigentes en esos períodos.<sup>131</sup>

<sup>131</sup> Vid., el artículo 43 de la LSIR.

Por cuanto hace a los trabajadores que efectúen depósitos de ahorro previsional voluntario, cotizaciones voluntarias y ahorro previsional voluntario colectivo, es de señalar que:<sup>132</sup>

- Podrán rebajar, de la base imponible del impuesto único de segunda categoría, el monto del depósito de ahorro previsional voluntario, cotización voluntaria y ahorro previsional voluntario colectivo, efectuado mediante el descuento de su remuneración por parte del empleador, hasta por un monto total mensual equivalente a 50 unidades de fomento, según el valor de ésta al último día del mes respectivo; y

- Podrán reliquidar el impuesto único de segunda categoría, rebajando de la base imponible el monto del depósito de ahorro previsional voluntario, cotización voluntaria y ahorro previsional voluntario colectivo, que hubieren efectuado directamente en una institución autorizada o en una administradora de fondos de pensiones, hasta por un monto total máximo anual equivalente a la diferencia entre 600 unidades de fomento, según el valor de ésta al 31 de diciembre del año respectivo, menos el monto total del ahorro voluntario, de las cotizaciones voluntarias y del ahorro previsional voluntario colectivo, acogidos al número 1 anterior.

Si se obtienen rentas distintas a los sueldos, los trabajadores deben declarar en el Impuesto Global Complementario todas las rentas percibidas, incluidos los sueldos.<sup>133</sup> En estos casos, el empleador, habilitado o pagador debe informar a los trabajadores, tanto los sueldos como el impuesto único retenido mediante un certificado. Si se obtienen rentas de más de un empleador en forma simultánea, se debe hacer una reliquidación del Impuesto Único de Segunda Categoría.

Además, en el caso de diferencia o saldos de remuneraciones o de remuneraciones accesorias o complementarias devengadas en más de un período y que se pagan con retraso, las diferencias o saldos se convertirán en unidades tributarias y se ubicarán en los períodos correspondientes, reliquidándose de acuerdo al valor de la citada unidad en los períodos respectivos. Los saldos de impuestos resultantes se expresarán en unidades tributarias y se solucionarán en el equivalente de dichas unidades del mes de pago de la correspondiente remuneración.<sup>134</sup>

---

<sup>132</sup>Vid., el artículo 46 de la LSIR.

<sup>133</sup>Las rentas se gravan con el Impuesto Global Complementario, que es progresivo y que determinan y pagan una vez al año las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre sus rentas imponibles determinadas conforme a la Primera o Segunda Categoría.

<sup>134</sup>Las remuneraciones voluntarias que se paguen en relación a un determinado lapso, se entenderá que se han devengado uniformemente en dicho lapso, el que no podrá exceder de doce meses. Vid., el artículo 46 de la LSIR.

Del impuesto en comento, es de añadir que:<sup>135</sup>

- Las regalías por concepto de alimentación que perciban en dinero los trabajadores eventuales y discontinuos, que no tienen patrón fijo y permanente, no serán consideradas como remuneraciones para los efectos del pago del referido impuesto;
- Los trabajadores eventuales y discontinuos que no tienen patrón fijo y permanente, pagarán el impuesto por cada turno o día-turno de trabajo, para lo cual la escala de tasas mensuales se aplicará dividiendo cada tramo de ella por el promedio mensual de turnos o días-turnos trabajados;
- Para los créditos, se aplicará el mismo procedimiento anterior; y
- Los obreros agrícolas cuyas rentas sobrepasen las 10 unidades tributarias mensuales pagarán como impuesto un 3,5% sobre la parte que exceda de dicha cantidad.

### **Trabajadores independientes**

En este caso, se gravan los ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría, ni en lo correspondiente a la segunda categoría por lo que hace a los trabajadores dependientes.

Se incluyen los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia; los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital; y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.<sup>136</sup>

En este caso no hay contribuyentes exentos. Los contribuyentes deberán declarar la renta efectiva proveniente del ejercicio de sus profesiones u ocupaciones lucrativas.

Estos trabajadores están sujetos a una tasa de 10% en los honorarios que perciben.<sup>137</sup>

---

<sup>135</sup> Vid., el artículo 43 de la LSIR.

<sup>136</sup> Vid., el artículo 42, numeral 2, de la LSIR.

<sup>137</sup> Vid., SERRA, Pablo, Op. Cit.

Para la deducción de gastos, les serán aplicables las normas que rigen en esta materia respecto de la Primera Categoría, en cuanto fueren pertinentes.

Especialmente, procederá la deducción como gasto de las imposiciones provisionales de cargo del contribuyente que en forma independiente se haya acogido a un régimen de previsión.

En el caso de sociedades de profesionales, procederá la deducción de las imposiciones que los socios efectúen en forma independiente a una institución de previsión social.<sup>138</sup>

Si el contribuyente ha optado por rebajar los gastos efectivos, podrá deducir de los ingresos brutos, debidamente reajustados los gastos que se indican, considerando para tales efectos el mes del pago o desembolso efectivo del gasto. Para los efectos de esa rebaja, sólo deben considerarse los gastos efectivamente desembolsados o pagados en el ejercicio de la profesión o actividad lucrativa, siempre y cuando éstos cumplan, entre otros, con los siguientes requisitos:<sup>139</sup>

- Que se hayan pagado efectivamente en el ejercicio comercial respectivo, excluyendo todos aquellos gastos no pagados o adeudados al término del citado período;
- Que sean necesarios para producir la renta; es decir, que sean inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino además, su monto; esto es, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio;
- Que su monto esté debidamente acreditado con documentos fehacientes que disponga el contribuyente o con los medios que pueda exigir el Servicio de Impuestos Internos; y

---

<sup>138</sup> Asimismo, procederá la deducción de aquellas cantidades señaladas en el artículo 42 bis de la LSIR, que cumpla con las condiciones que se establecen en los números 3 y 4 de dicho artículo, aun cuando el contribuyente se acoja a lo dispuesto en el inciso siguiente. La cantidad que se podrá deducir por este concepto será la que resulte de multiplicar el equivalente a 8,33 unidades de fomento según el valor de dicha unidad al 31 de diciembre, por el número total de unidades de fomento que represente la cotización obligatoria que efectúe en el año respectivo de acuerdo a lo dispuesto en el primer inciso del artículo 17 del decreto ley N° 3.500, de 1980.(270-b) Para estos efectos, se convertirá la cantidad pagada por dichas cotizaciones a unidades de fomento, según el valor de ésta al último día del mes en que se pagó la cotización respectiva. En ningún caso esta rebaja podrá exceder al equivalente a 600 unidades de fomento, de acuerdo al valor de ésta al 31 de diciembre del año respectivo. La cantidad deducible señalada considerará el ahorro previsional voluntario que el contribuyente hubiere realizado como trabajador dependiente. Vid., el artículo 50 de la LSIR.

<sup>139</sup> Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno. Op. Cit.

- Que se relacionen directamente con el ejercicio de la profesión o actividad lucrativa; es decir, que no se traten de gastos ajenos al giro del contribuyente; Entre los gastos que los contribuyentes de la Segunda Categoría, pueden rebajar de sus ingresos brutos, se encuentran los siguientes:<sup>140</sup>
- Intereses, reajustes o diferencias de cambios, pagados por préstamos empleados o destinados al ejercicio de la profesión o actividad lucrativa;
- Impuestos y contribuciones pagados en virtud de leyes que no sean de la Ley de la Renta ni del Impuesto Territorial, como son: Patentes y Derechos Municipales; impuestos de la Ley de Timbres y Estampillas; e Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición de bienes o contratación de servicios que no expresen relación con bienes del activo inmovilizado;
- Remuneraciones pagadas al personal contratado para que colaboren o coadyuven en el desempeño de la profesión o actividad lucrativa;
- Gastos por cursos de capacitación y perfeccionamiento, relacionados directamente con la actividad profesional o la ocupación lucrativa y que propendan de alguna manera a una mayor rentabilidad de la actividad;
- Gastos por viajes de estudios, asistencia a congresos profesionales, torneos científicos u otros similares realizados fuera del país, relacionados directamente con la actividad profesional, propendiendo a una mayor rentabilidad de ésta, y por constituir más bien una inversión inciden en la obtención de la renta de varios ejercicios, debiendo amortizarse como mínimo en un plazo de tres años;
- Cuotas estatutarias o reglamentarias pagadas a asociaciones gremiales, sociedades científicas o a otras entidades que agrupen a los profesionales, relacionadas directamente con la actividad profesional;
- Adquisición de revistas, libros y material de consulta, relacionado directamente con la actividad o profesión;
- Arriendo de local donde funciona la consulta profesional o la ocupación lucrativa, como también el arriendo de equipos e instrumentos necesarios para el desempeño de la profesión o actividad, incluyendo los gastos comunes de luz, agua, calefacción, teléfono, etc.;
- Gastos de tipo general relacionados con el local donde funciona la consulta profesional o actividad lucrativa de propiedad del contribuyente, como son: luz, agua, calefacción, útiles de aseo, correspondencia, reparaciones en general, etc.;

---

<sup>141</sup> *Ibid.*

- Gastos incurridos en la manutención de vehículos motorizados utilizados en el ejercicio de la profesión o actividad lucrativa, que no sean automóviles, station wagons y similares, entre los cuales se pueden mencionar: gastos por servicios de aceite, engrase, reparaciones, estacionamiento y otros originados por el uso de tales vehículos;<sup>141</sup>
- Las cotizaciones previsionales obligatorias y/o voluntarias efectuadas en calidad de trabajadores independientes;
- Las pérdidas de arrastre de ejercicios anteriores, debidamente actualizadas, las cuales deben incluirse dentro de los gastos efectivos a deducir de los ingresos brutos; y
- La depreciación correspondiente a los bienes físicos del activo inmovilizado, no excepcionados por la ley, utilizados en el ejercicio de la profesión o actividad lucrativa.

Los contribuyentes que ejerzan su profesión u ocupación en forma individual, podrán declarar sus rentas sólo a base de los ingresos brutos, sin considerar los gastos efectivos.<sup>142</sup>

En tales casos, los contribuyentes tendrán derecho a rebajar a título de gastos necesarios para producir la renta, un 30% de los ingresos brutos anuales. En ningún caso dicha rebaja podrá exceder de la cantidad de 15 unidades tributarias anuales vigentes al cierre del ejercicio respectivo.

Además, los ingresos y gastos mensuales se reajustarán en base a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la percepción del ingreso o del desembolso efectivo del gasto y el último día del mes anterior a la fecha de término del respectivo ejercicio.

### 2.3.1.3 Impuesto Global Complementario

Este impuesto es directo, progresivo, personal, requiere declaración Anual; y es global, accesorio o complementario.<sup>143</sup>

<sup>141</sup> Esos desembolsos se aceptarán como gastos en la proporción que se estime razonable que dichos vehículos se utilizan en el ejercicio de la profesión o actividad lucrativa.

<sup>142</sup> Los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes del ejercicio de profesiones liberales tendrán derecho a rebajar a título de gastos necesarios para producir la renta, un 30% de los ingresos brutos anuales. En ningún caso dicha rebaja podrá exceder de la cantidad de 15 unidades tributarias anuales vigentes al cierre del ejercicio respectivo. También procederá en cierta medida, la deducción de los ahorros previsionales o cotizaciones voluntarias que aporte el contribuyente de manera independiente a un régimen de previsión, hasta 50 unidades de fomento.

<sup>143</sup> El Impuesto Global Complementario se encuentra regulado en los artículos 52 al 57 bis de la LSIR. Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

Todas las rentas obtenidas por las personas naturales residentes, ya sean del capital o del trabajo, deben pagar anualmente este Impuesto, pudiendo rebajar como crédito los impuestos de Primera o Segunda Categoría.

El Impuesto Global Complementario grava todas las rentas obtenidas por la persona en un año determinado (honorarios, retiros de empresas, dividendos, ganancias de capital, etc.) con una escala progresiva de tasas, excepto las del trabajo dependiente, que pagan el impuesto de Segunda Categoría en carácter de único. Tratándose de personas no residentes, el Global Complementario es sustituido por el impuesto Adicional, que aplica una tasa fija de 35% a las remesas al extranjero.<sup>144</sup>

Dicho impuesto, se aplica, cobra y paga anualmente por sobre la renta imponible determinada de conformidad al párrafo 2° del Título III de la LSIR a: toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en Chile;<sup>145</sup> y contribuyentes Especiales como son las comunidades hereditarias,<sup>146</sup> depósitos o bienes en favor de personas,<sup>147</sup> funcionarios fiscales,<sup>148</sup> o cónyuges.<sup>149</sup>

En la legislación chilena se aplica también el principio de renta mundial, por el cual las personas residentes deben declarar tanto las rentas de fuente chilena como las de fuente extranjera. Cuando las rentas son obtenidas por personas extranjeras o no residentes, el Impuesto Global Complementario se reemplaza por el Impuesto Adicional. Este impuesto afecta a las rentas remesadas al exterior y aplica distintas tasas dependiendo del tipo de renta.

Ahora bien, el Impuesto Global Complementario Se aplica de acuerdo con la escala de tasa de impuesto progresivo establecida en el artículo 52 de la LSIR, a saber:<sup>150</sup>

- Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias anuales están exentas de este impuesto;
- Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias anuales, 5%;
- Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias anuales, 10%;

<sup>144</sup> Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>145</sup> Vid., el artículo 52 de la LSIR.

<sup>146</sup> Vid., el artículo 5 de la LSIR.

<sup>147</sup> Vid., el artículo 7 de la LSIR.

<sup>148</sup> Vid., el artículo 8 de la LSIR.

<sup>149</sup> Los cónyuges que estén casados bajo el régimen de participación en los gananciales o de separación de bienes, declararán sus rentas independientemente. Sin embargo, los cónyuges con separación total convencional de bienes deberán presentar una declaración conjunta de sus rentas, cuando no hayan liquidado efectivamente la sociedad conyugal o conserven sus bienes en comunidad o cuando cualquiera de ellos tuviere poder del otro para administrar o disponer de sus bienes. Vid., el artículo 53 de la LSIR.

<sup>150</sup> Vid., el artículo 52 de la LSIR.

- Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias anuales, 15%;
  - Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias anuales, 25%;
  - Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias anuales, 32%;
  - Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 150 unidades tributarias anuales, 37%; y
  - Sobre la parte que exceda las 150 unidades tributarias anuales, 40%.
- Para determinar la renta neta global se deducirán de la renta bruta global, por ejemplo, las siguientes cantidades:<sup>151</sup>
- El impuesto de primera categoría pagado, comprendido en las cantidades declaradas en la renta bruta global;
  - El impuesto territorial efectivamente pagado en el año calendario o comercial a que corresponda la renta bruta global;<sup>152</sup>
  - Las cotizaciones Provisionales, efectivamente pagadas por el año comercial al que corresponda la renta bruta global;<sup>153</sup> y
  - Los intereses efectivamente pagados durante el año calendario al que corresponde la renta, devengados en créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas, o en créditos de igual naturaleza destinados a pagar los créditos señalados.<sup>154</sup>

---

Vid., el artículo 55 de la LSIR.

No procederá esa rebaja en el caso de bienes raíces cuyas rentas no se computen en la renta bruta global.

Se trata de cotizaciones Provisionales que sean de cargo del contribuyente empresario individual, socio de sociedades de personas o socio gestor de sociedades en comandita por acciones, siempre que dichas cotizaciones se originen en las rentas que retiren las citadas personas en empresas o sociedades que sean contribuyentes del impuesto de Primera Categoría y que determinen su renta imponible sobre la base de un balance general según contabilidad. Esta deducción no procederá por las cotizaciones correspondientes a las remuneraciones a que se refiere el inciso tercero del número 6 del artículo 31 de la LSIR.

<sup>154</sup> Para esos efectos, se entiende como interés deducible máximo por contribuyente, la cantidad menor entre 8 unidades tributarias anuales y el interés efectivamente pagado. La rebaja será por el total del interés deducible en el caso en que la renta bruta anual sea inferior al equivalente de 90 unidades tributarias anuales, y no procederá en el caso en que ésta sea superior a 150 unidades tributarias anuales. Cuando dicha renta sea igual o superior a 90 unidades tributarias anuales e inferior o igual a 150 unidades tributarias anuales, el monto de los intereses a rebajar se determinará multiplicando el interés deducible por el resultado, que se considerará como porcentaje, de la resta entre 250 y la cantidad que resulte de multiplicar el factor 1,667 por la renta bruta anual del contribuyente, expresada en unidades tributarias anuales. Vid., el artículo 55 bis de la LSIR.

A los contribuyentes afectos al Impuesto Global Complementario, se les otorgan los siguientes créditos contra el impuesto final resultante, créditos que deberán imputarse en el orden que a continuación se establece:<sup>155</sup>

- La cantidad que resulte de aplicar las normas del N° 3 del artículo 54 de la LSIR; y<sup>156</sup>
- La cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron.

Están exentas del impuesto en glosa,<sup>157</sup> las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquier clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados.<sup>158</sup> Ello siempre que se cumplan los requisitos del artículo 57 de la LSIR.

En los mismos términos, están exentas del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario las rentas provenientes del mayor valor en la enajenación de acciones de sociedades anónimas.

Asimismo, está exento del Impuesto Global Complementario el mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de fondos mutuos por los contribuyentes señalados en el inciso anterior cuando su monto no exceda de 30 unidades tributarias mensuales vigentes al mes de diciembre de cada año.

También están exentas del Impuesto Global Complementario las rentas que se eximen de aquel tributo en virtud de leyes especiales.

A lo anterior, es de añadir que las personas gravadas con el Impuesto Global Complementario tienen derecho a las deducciones y créditos que se mencionan en la LSIR.<sup>159</sup>

---

<sup>156</sup> Vid., el artículo 56 de la LSIR.

También tendrán derecho a ese crédito las personas naturales que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la renta bruta global de las personas aludidas.

<sup>157</sup> Vid., el artículo 57 de la LSIR.

<sup>158</sup> Se incluyen las rentas que provengan de: bonos y debentures o títulos de crédito; créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de bolsas de comercio; los dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile; depósitos en dinero, ya sea a la vista o a plazo; cauciones en dinero; contratos de renta vitalicia; instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la LSIR, las que se gravarán cuando se hayan devengado. En las operaciones de crédito en dinero, se considera interés el que se determine con arreglo a las normas del artículo 41 bis de la LSIR. Vid., el artículo 20, numeral 2, de la LSIR.

<sup>159</sup> Vid., el artículo 57 bis de la LSIR.

## 2.3.1.4 Otros Impuestos

### 2.3.1.4. 1. Impuesto Adicional

Este impuesto se encuentra regulado en los artículos 58 al 63 de la LSIR. Es un impuesto directo, accesorio del impuesto de Primera Categoría y proporcional (tasa fija). Además, es impuesto único (en algunos casos), de retención mensual y de declaración anual (en algunos casos).<sup>160</sup> Afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile, y opera sobre las utilidades distribuidas o retiradas por la vía de remesas hacia el exterior, de fuente chilena. Dicho impuesto, se aplica, cobra y paga como un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:<sup>161</sup>

- Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile cualquier clase de establecimientos permanentes, pagarán este impuesto por el total de las rentas de fuente chilena que remesen al exterior o sean retiradas, con excepción de los intereses a que se refiere el numeral 1 del artículo 59 de la LSIR;<sup>162</sup>
- Las personas que carezcan de domicilio o residencia en Chile, pagan este impuesto por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, les acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas, con excepción de las cantidades que correspondan a la distribución de utilidades o de fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta; y
- Pagan este impuesto, en carácter de único, las personas domiciliadas o residentes en el extranjero, por la renta a que se refiere la segunda parte del inciso segundo del artículo 10 de la LSIR, determinada con sujeción a las normas del inciso tercero del artículo 41 de esa misma Ley, considerando el valor de libros de los derechos sociales de la sociedad constituida en Chile, en la cual tendrá participación directa o indirecta el adquirente, si ésta es sociedad de personas, o el valor a que se refiere el inciso segundo del número 8 del artículo 17 de la LSIR, si es una sociedad anónima y, como valor de enajenación, el pactado con el enajenante

---

<sup>160</sup> Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>161</sup> Vid., el artículo 58 bis de la LSIR.

<sup>162</sup> Para esos efectos, el impuesto se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos.

domiciliado o residente en el extranjero, en la proporción que represente el “valor libro” de la sociedad constituida en Chile en el valor patrimonial de la sociedad cuyas acciones o derechos se enajenan.<sup>163</sup>

Están exceptuadas del Impuesto Adicional las devoluciones de capitales internados a Chile que se encuentren acogidos o que se acojan a las franquicias del D.L. N° 600, de 1974, de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile (331) y demás disposiciones legales vigentes, pero únicamente hasta el monto del capital efectivamente internado en Chile.

Asimismo, se excepciona del gravamen la distribución de acciones de una o más nuevas sociedades resultantes de la división de una sociedad anónima.

Por lo demás, se aplica un impuesto adicional de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado.

La tasa de impuesto se reduce a 15% respecto de las cantidades que correspondan al uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales, de acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda.

Por otra parte, se gravan con tasa de 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales.<sup>164</sup>

---

<sup>163</sup> Para esos efectos, el comprador deberá formular una declaración jurada ante el Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste determine en la cual, junto con individualizar al enajenante y a la sociedad cuyos derechos o acciones se enajenan, deberá señalar el valor patrimonial de dicha sociedad y cualquier otra información o antecedente relacionado con la operación, que exija dicho Servicio.

Con todo, el contribuyente o el agente retenedor en su nombre, podrán, en sustitución del impuesto adicional, optar por someterse al régimen de tributación que hubiera correspondido aplicar de haberse enajenado en el país las acciones o derechos sociales de la entidad establecida en Chile, y cuya posesión determina la afectación al referido tributo.

<sup>164</sup> Se entiende por tales programas, el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual. Vid., el artículo 59 de la LSIR.

En el caso de que ciertas regalías y asesorías sean calificadas de improductivas o prescindibles para el desarrollo económico del país, el Presidente de la República, previo informe de la Corporación de Fomento de la Producción y del Comité Ejecutivo del Banco Central de Chile, podrá elevar la tasa de este impuesto hasta el 80%.<sup>165</sup>

Para las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión, que no queden afectas a impuestos en virtud del artículo 58, numeral 1, de la LSIR tributarán con la tasa de 20% sobre el total de dichas cantidades, sin deducción alguna.

Para aquellas cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor, estarán afectas a una tasa de 15%.

A lo anterior, es de mencionar que el impuesto adicional se aplica con tasa 35% respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile por concepto de:

- Intereses. No obstante, estarán afectos a este impuesto, pero con una tasa del 4%, los intereses provenientes de depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos; créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, así como por compañías de seguros y fondos de pensiones extranjeros que se encuentren acogidos a lo establecido en el artículo 18 bis de esta LSIR y su reglamento;<sup>166</sup> saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistema de cobranzas; bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile; bonos o debentures y demás títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile o por el Banco Central de Chile; las Aceptaciones Bancarias Latinoamericanas ALADI (ABLAS) y otros beneficios que generen estos documentos; y los instrumentos de deuda de oferta pública a que

---

<sup>165</sup>No obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refiere el artículo 41 D de la LSIR, o bien, cuando posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. Vid., el artículo 59 de la LSIR.

<sup>166</sup>No obstante, no se gravarán con los impuestos de esta ley los intereses provenientes de los créditos a que se refiere el párrafo anterior, cuando el deudor sea una institución financiera constituida en el país y siempre que ésta hubiere utilizado dichos recursos para otorgar un crédito al exterior. Para estos efectos, la institución deberá informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste señale, el total de los créditos otorgados al exterior con cargo a los recursos obtenidos mediante los créditos a que se refiere esta disposición.

se refiere el artículo 104 de la LSIR, los que se gravarán cuando se hayan devengado en la forma establecida en el número 2° del artículo 20 de la misma Ley. La tasa será de 35% sobre el exceso de endeudamiento, cuando se trate del pago, abono en cuenta o de intereses a entidades o personas relacionadas en créditos otorgados en un ejercicio en que existan tales excesos. Será condición para que exista dicho exceso, que el endeudamiento total por los conceptos señalados sea superior a tres veces el patrimonio del contribuyente en el ejercicio señalado. Para la aplicación de lo anterior deberán considerarse las reglas establecidas en el artículo 59 de la LSIR; y

- Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. No obstante, están exentas del impuesto las sumas pagadas en el exterior por fletes; por gastos de embarque y desembarque; por almacenaje, por pesaje, muestreo y análisis de los productos; por seguros y por operaciones de reaseguros que no sean de aquellos gravados en el número 3 del artículo 59 de la LSIR; comisiones; por telecomunicaciones internacionales; y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales.<sup>167</sup> Igualmente, están exentas las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción; por análisis de mercado; por investigación científica y tecnológica; y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo.<sup>168</sup> Por lo demás, el impuesto tendrá una tasa de 15% para las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero del artículo 59 de la LSIR.

Es de añadir que:

- En primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile que aseguren cualquier interés sobre bienes situados permanentemente en el país o la pérdida material en tierra sobre mercaderías sujetas al régimen de ad-

<sup>167</sup> Para gozar de esa exención será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36, inciso primero.

<sup>168</sup> Para que proceda esta exención los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el Director de dicho Servicio. En el caso que los pagos señalados los efectúen Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores bastará, para que proceda la exención, que dichos pagos se efectúen con divisas de libre disponibilidad a que se refiere el inciso anterior, proporcionadas por los propios socios de tales entidades y que sean autorizados por el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo con las normas que al efecto imparta.

misión temporal o en tránsito en el territorio nacional, como también las primas de seguros de vida u otros del segundo grupo, sobre personas domiciliadas o residentes en Chile, contratados con las referidas compañías, la tasa del impuesto será del 22%. Se aplicará sobre el monto de la prima de seguro o de cada una de las cuotas en que se haya dividido la prima, sin deducción de suma alguna. Tratándose de reaseguros contratados con las compañías, el impuesto será de 2% y se calculará sobre el total de la prima cedida, sin deducción alguna. Están exentas del impuesto, las primas provenientes de seguros del casco y máquinas, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la actividad naviera, y los de aeronaves, fletes y otros, propios de la actividad de aeronavegación, como asimismo los seguros de protección e indemnización relativos a ambas actividades y los seguros y reaseguros, por créditos de exportación. Están también exentas del impuesto las remuneraciones o primas provenientes de fianzas, seguros y reaseguros que garanticen el pago de las obligaciones por los créditos o derechos de terceros, derivadas del financiamiento de las obras o por la emisión de títulos de deuda, relacionados con dicho financiamiento, de las empresas concesionarias de obras públicas a que se refiere el decreto supremo N° 900, de 1996, del Ministerio de Obras Públicas;

- En fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos, y demás ingresos por servicios a las naves y a los cargamentos en puertos nacionales o extranjeros que sean necesarios para prestar dicho transporte, el impuesto será de 5% y se calculará sobre el monto total de los ingresos provenientes de las operaciones, sin deducción alguna.<sup>169</sup> El impuesto no se aplicará a ingresos generados por naves extranjeras, a condición de que en los países donde esas naves estén matriculadas, no exista un impuesto similar o se concedan iguales o análogas exenciones a las empresas navieras chilenas. Cuando la nave opere o pertenezca a una empresa naviera domiciliada en un país distinto de aquel en que se encuentra matriculada aquella, el requisito de la reciprocidad se exigirá respecto de cada país. El impuesto tampoco se aplicará cuando los ingresos provenientes de la operación de naves se obtengan por una persona jurídica constituida o domiciliada en un país extranjero, o por una persona natural que sea nacional o residente de un país extranjero, cuando dicho país extranjero

---

<sup>169</sup>El impuesto no se aplicará a ingresos generados por naves extranjeras, a condición de que, en los países donde esas naves estén matriculadas, no exista un impuesto similar o se concedan iguales o análogas exenciones a las empresas navieras chilenas. Cuando la nave opere o pertenezca a una empresa naviera domiciliada en un país distinto de aquel en que se encuentra matriculada aquella, el requisito de la reciprocidad se exigirá respecto de cada país. El impuesto tampoco se aplicará cuando los ingresos provenientes de la operación de naves se obtengan por una persona jurídica constituida o domiciliada en un país extranjero, o por una persona natural que sea nacional o residente de un país extranjero, cuando dicho país extranjero conceda igual o análoga exención en reciprocidad a la persona jurídica constituida o domiciliada en Chile y a las personas naturales chilenas o residentes en el país. El Ministro de Hacienda, a petición de los interesados, calificará las circunstancias que acrediten el otorgamiento de la exención, pudiendo, cuando fuere pertinente, emitir el certificado de rigor. Vid., el artículo 59 de la LSIR.

conceda igual o análoga exención en reciprocidad a la persona jurídica constituida o domiciliada en Chile y a las personas naturales chilenas o residentes en el país. El Ministro de Hacienda, a petición de los interesados, calificará las circunstancias que acrediten el otorgamiento de la exención, pudiendo, cuando fuere pertinente, emitir el certificado de rigor;

- En Arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras que se destinen o utilicen en servicios de cabotaje o cuando los contratos respectivos permitan o no prohíban utilizar la nave para el cabotaje, se pagará el impuesto con tasa de 20%. No se considerará cabotaje al transporte de contenedores vacíos entre puntos del territorio nacional;<sup>170</sup> y
- En cantidades que pague el arrendatario en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado, susceptible de acogerse a sistema de pago diferido de tributos aduaneros, se pagará el impuesto con tasa de 35%.

Ahora bien, las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuentes chilenas que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59 de la LSIR, pagan respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.<sup>171</sup> No obstante, la citada tasa es de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales extranjeras, cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas; y<sup>172</sup>

Además, los chilenos que residan en el extranjero y no tengan domicilio en Chile, pagan un impuesto adicional del 35% sobre el conjunto de las rentas imponibles de las distintas categorías a que están afectas.<sup>173</sup>

<sup>170</sup>El impuesto no se aplicará a las sumas pagadas o abonadas en cuenta por los conceptos señalados, en el caso de naves que se reputen chilenas en conformidad al artículo 6° del decreto ley N° 3.059, de 1979 con excepción de las indicadas en su inciso tercero. Sin embargo, si dentro del plazo estipulado en dicho artículo 6°, no se opta por la compra ni se celebra el contrato prometido o se pone término anticipado al contrato sin ejercitar dicha opción o celebrar el contrato prometido, se devengará el impuesto con tasa del 20%, por las sumas pagadas o abonadas en cuenta por el arrendamiento, el que deberá pagarse dentro del mes siguiente a aquel en que venció el plazo para ejercitar la opción o celebrar el contrato prometido o aquel en que se puso término anticipado al contrato. Los impuestos que resulten adeudados se reajustarán en la variación que experimente la unidad tributaria mensual, entre el mes en que se devengaron y el mes en que efectivamente se paguen. Vid., el artículo 59 de la LSIR.

<sup>171</sup>Vid., el artículo 60 de la LSIR.

<sup>172</sup>Este impuesto deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quien o quienes contrataron sus servicios.

<sup>173</sup>Este gravamen no será aplicable a las personas referidas en el artículo 8° de la LSIR. Además, los contribuyentes que hubieran pagado los impuestos establecidos en el N° 2 del artículo 58 o en el artículo 59 de la LSIR, por cantidades que deban quedar afectas al impuesto adicional, podrán abonar dichos impuestos al que deba aplicarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 61 de la LSIR.

A lo antes dicho, es de anotar que en el impuesto en comento:

- Para determinar la renta imponible se suman las rentas imponibles de las distintas categorías y se incluyen también aquéllas exentas, exceptuando las rentas gravadas con el impuesto del numeral 1 del artículo 43 de la LSIR;<sup>174</sup>
- Tratándose de socios de sociedades de personas, se comprenden en la renta imponible todos los ingresos, beneficios, utilidades o participaciones obtenidos en la respectiva sociedad, cuando hayan sido retiradas de la empresa o remesadas al exterior, siempre que no estén excepcionadas por el artículo 17 de la LSIR, a menos que deban formar parte de los ingresos brutos de la sociedad de conformidad al artículo 29 de esa misma Ley; y
- Puede deducirse de la renta imponible, el impuesto de Primera Categoría y la contribución territorial pagados, comprendidos en las cantidades declaradas; y

Finalmente, es de mencionar que a los contribuyentes del impuesto adicional se les otorga un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58, 60 inciso primero y 61 de la LSIR, la misma tasa de primera categoría que las afectó.<sup>175</sup>

### **2.3.1.4.2 Impuesto Específico que afecta a la Renta Operacional de la Actividad Minera**

Este impuesto se encuentra regulado en los artículos 64 bis y 64 ter de la LSIR, así como por la Circular 55 del año 2005.

Se trata de un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero, dependiendo de las toneladas que se produzcan y comercialicen a terceros. Para esos efectos, se entiende por:<sup>176</sup>

- Explotador minero, toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren;

---

<sup>174</sup> Vid., el artículo 62 de la LSIR.

<sup>175</sup> De igual crédito gozarán los contribuyentes afectos al impuesto adicional sobre aquella parte de sus rentas de fuente chilena que les corresponda como socio o accionista de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades. Vid., el artículo 63 de la LSIR.

<sup>176</sup> Vid., el artículo 64 bis de la LSIR

- Producto minero, la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre;

- Venta, todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero;

- Ingresos operacionales mineros, todos los ingresos determinados de conformidad a lo establecido en el artículo 29 de la LSIR, deducidos todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros, con excepción de los conceptos señalados en la letra e) del número 3) del artículo 64 ter, de esta misma LSIR;

- Renta imponible operacional minera, corresponde a la renta líquida imponible del contribuyente con los ajustes contemplados en el artículo 64 ter de la LSIR; y

- Margen operacional minero, el cociente, multiplicado por cien, que resulte de dividir la renta imponible operacional minera por los ingresos operacionales mineros del contribuyente.

De conformidad con el artículo 64 bis de la LSIR, el impuesto se aplica a la renta imponible operacional minera del explotador minero de acuerdo a lo siguiente:

a) Aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales determinadas de acuerdo a la letra d) de este artículo, sean iguales o inferiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino, no estarán afectos al impuesto.

b) A aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales determinadas de acuerdo con la letra d), sean iguales o inferiores al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino y superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino, se les aplicará una tasa equivalente al promedio por tonelada de lo que resulte de aplicar lo siguiente:

i) *Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 15.000 toneladas métricas de cobre fino, 0,5%;*

ii) *Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 15.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 20.000 toneladas métricas de cobre fino, 1%;*

iii) *Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 20.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 25.000 toneladas métricas de cobre fino, 1,5%;*

- iv) Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 25.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 30.000 toneladas métricas de cobre fino, 2%;
- v) Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 30.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 35.000 toneladas métricas de cobre fino, 2,5%;
- vi) Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 35.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 40.000 toneladas métricas de cobre fino, 3%, y
- vii) Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 40.000 toneladas métricas de cobre fino, 4,5%.
- c) A aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales determinadas de acuerdo con la letra d) de este artículo, excedan al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino, se les aplicará la tasa correspondiente al margen operacional minero del respectivo ejercicio, de acuerdo a la siguiente tabla:
- i) Si el margen operacional minero es igual o inferior a 35, la tasa aplicable ascenderá a 5%;
- ii) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 35 y no sobrepase de 40 la tasa aplicable ascenderá a 8%;
- iii) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 40 y no sobrepase de 45 la tasa aplicable ascenderá a 10,5%;
- iv) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 45 y no sobrepase de 50 la tasa aplicable ascenderá a 13%;
- v) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 50 y no sobrepase de 55 la tasa aplicable ascenderá a 15,5%;
- vi) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 55 y no sobrepase de 60 la tasa aplicable ascenderá a 18%;
- vii) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 60 y no sobrepase de 65 la tasa aplicable ascenderá a 21%;
- viii) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 65 y no sobrepase de 70 la tasa aplicable ascenderá a 24%;
- ix) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 70 y no sobrepase de 75 la tasa aplicable ascenderá a 27,5%;
- x) Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 75 y no sobrepase de 80 la tasa aplicable ascenderá a 31%;

xi) *Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 80 y no sobrepase de 85 la tasa aplicable ascenderá a 34,5%, y*

xii) *Si el margen operacional minero excede de 85 la tasa aplicable será de 14%.*

d) *Para los efectos de determinar el régimen tributario aplicable, se deberá considerar el valor total de venta de los productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, que puedan ser considerados explotadores mineros de acuerdo al numeral 1), del inciso segundo, del presente artículo y que realicen dichas ventas.*

A lo anterior, es de mencionar que el valor de una tonelada métrica de cobre fino se determina de acuerdo al valor promedio del precio contado que el cobre Grado A haya presentado durante el ejercicio respectivo en la Bolsa de Metales de Londres, el cual será publicado, en moneda nacional, por la Comisión Chilena del Cobre dentro de los primeros 30 días de cada año.<sup>177</sup>

Finalmente, en lo que respecta a la renta imponible operacional minera, es de añadir que, según el artículo 64 ter de la LSIR, se entiende que es la que resulte de efectuar los siguientes ajustes a la renta líquida imponible determinada en los artículos 29 a 33 de la propia LSIR:

- Deducir todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros;

- Agregar los gastos y costos necesarios para producir los ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros. Deberán, asimismo, agregarse los gastos de imputación común del explotador minero que no sean asignables exclusivamente a un determinado tipo de ingresos, en la misma proporción que representen los ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros, respecto del total de los ingresos brutos del explotador minero;

- Agregar, en caso que se hayan deducido, las siguientes partidas contenidas en el artículo 31 de la LSIR: a) los intereses referidos en el número 1°, de dicho artículo; b) las pérdidas de ejercicios anteriores a que hace referencia el número 3° del referido artículo; c) el cargo por depreciación acelerada; d) la diferencia, de existir, que se produzca entre la deducción de gastos de organización y puesta en marcha, a que se refiere el número 9° del artículo 31, amortizados en un plazo inferior a seis años y la proporción que hubiese correspondido deducir por la amortización de dichos gastos en partes iguales, en el plazo de seis años. La diferencia que resulte de aplicar lo dispuesto en esta letra, se amortizará en el tiempo que reste para completar, en cada caso, los seis ejercicios; y e) la contra-

---

<sup>177</sup>Vid., el artículo 64 bis de la LSIR.

prestación que se pague en virtud de un contrato de avío, compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenencia minera, o cualquier otro que tenga su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento minero a un tercero. También deberá agregarse aquella parte del precio de la compraventa de una pertenencia minera que haya sido pactado como un porcentaje de las ventas de productos mineros o de las utilidades del comprador; y

- Deducir la cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado que hubiere correspondido de no aplicarse el régimen de depreciación acelerada.

A ello, es de añadir que de conformidad con lo establecido en los artículos 64 del Código Tributario y 38 de la LSIR, en caso de existir ventas de productos mineros del explotador minero a personas relacionadas residentes o domiciliadas en Chile, para los efectos de determinar el régimen tributario, la tasa, exención y la base del impuesto, el Servicio de Impuestos Internos podrá impugnar los precios utilizados en dichas ventas.<sup>178</sup>

### 2.3.2 Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA)

En Chile, el IVA es el principal en la estructura tributaria. Se paga cotidianamente y aporta alrededor del 40% de la recaudación total. Tal impuesto, se encuentra esencialmente establecido por la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVA).<sup>179</sup>

El IVA es un impuesto indirecto y es general -no específico o selectivo-, porque es aplicable a todos los bienes y servicios. No es acumulativo y es periódico, porque se debe cancelar en forma mensual, con vencimiento los días 12 de cada mes, para las declaraciones sujetas a pago (si la declaración se realiza por medios electrónicos y no constituyen el pago, el plazo puede ser hasta el 28 de cada mes).<sup>180</sup>

A ello, es de apuntar que las reformas tributarias llevadas a cabo en Chile, en los 70s y 80s, avanzaron de manera significativa en materia del IVA. Ello, porque en el ámbito de los impuestos indirectos, se emigró desde el impuesto a las ventas de múltiples etapas -o impuesto en cascada- hacia el impuesto al valor agregado. La razón es que el primero distorsionaba los precios de los productos,

---

<sup>180</sup> En el caso, el Servicio de Impuestos Internos deberá fundamentar su decisión considerando los precios de referencia de productos mineros que determine la Comisión Chilena del Cobre de acuerdo a sus facultades legales. Vid., el artículo 64 ter de la LSIR.

<sup>179</sup> Vid., la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N° 1.606, publicado en el Diario Oficial de 3 de Diciembre de 1976, actualizado hasta el 27 de enero de 2011.

<sup>180</sup> Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>180</sup> Vid., el artículo 58 bis de la LSIR.

encareciendo aquellos que en su elaboración requieren de más etapas productivas. El IVA en cambio es un impuesto neutral, puesto que grava con la misma tasa efectiva a todos los bienes y servicios consumidos.<sup>181</sup>

Desde 1974 cuando se introdujo el IVA en Chile, se ha ido avanzando progresivamente en materia de eliminación de exenciones y regímenes especiales. Así, el IVA chileno tiene el atributo de simplicidad.<sup>182</sup>

Hoy el IVA es el impuesto principal al consumo, y grava con una tasa única del 19% sobre la base imponible.<sup>183</sup>

A eso, es de indicar, por ejemplo, que en los 80s, la tasa del IVA era de un 20%, pero en el período de 1988-1990 hubo una disminución, quedando en un 16%. Tal descenso fue resultado de una serie de reducciones de impuestos, efectuados en una época de bonanza fiscal y previa al plebiscito de 1989.

Después, a mediados de los 90s, la tasa del IVA pasó del 16% al 18%.<sup>184</sup> Más adelante, por la Ley N° 19.888 de 13 de agosto del 2003, se elevó al 19%, a contar del 1 de octubre de ese año.

Y aunque se suponía que a partir del 1 de enero del 2007 la tasa regresaría al 18%, continúa en el mismo 19% hasta la actualidad.

Ahora bien, para los efectos del IVA, y en términos de la ley que lo regla, se entiende:<sup>185</sup>

- Por “venta”, toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la LIVA equipare a venta;

<sup>181</sup> Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>182</sup> Vid., JORRATT, Michael y BARRA, Patricio, Un análisis del sistema tributario chileno, Op. Cit., p. 25.

<sup>183</sup> Vid., el artículo 14 de la LIVA.

<sup>184</sup> La estructura legal del IVA en Chile 1996 tenía una tasa general de 18% que gravaba las operaciones de compraventa de bienes y la prestación de servicios de la economía. La tasa de 18% de Chile era superior al promedio de tasas de IVA de varios países, entre ellos, Reino Unido (17.5), Israel (17.0), Portugal (17.0), España (16.0), Colombia (16.0), Alemania (15.0), México (15.0), Sudáfrica (14.0), Bolivia (13.0), Nueva Zelanda (12.5), Corea (10.0), Ecuador (10.0), Filipinas (10.0), Indonesia (10.0), Paraguay (10.0), Guatemala (10.0), Canadá (7.0), Honduras (7.0), Panamá (5.0), Japón (5.0) y Singapur (3.0). No obstante, a nivel latinoamericano, la tasa general del IVA en algunos países como Uruguay (23%) y Argentina (21%) era más elevada que la de Chile. Vid., JORRATT, Michael y BARRA, Patricio, Un análisis del sistema tributario chileno, Op. Cit., p. 11.

<sup>185</sup> Vid., el artículo 2 de la LIVA.

- Por “servicio”, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20, de la LSIR;

- Por “vendedor”, cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Asimismo, se considera vendedor a la empresa constructora, entendiéndose por tal a cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.<sup>186</sup> También se considera “vendedor” al productor, fabricante o empresa constructora que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos;

- Por “prestador de servicios”, cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica; y

- Por “período tributario”, un mes calendario, salvo que la LIVA o la Dirección Nacional de Impuestos Internos señale otro diferente.<sup>187</sup>

Asimismo, para los efectos del IVA, y en términos de la LIVA:<sup>188</sup>

- Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en la LIVA;

- En el caso de las comunidades y sociedades de hecho, los comuneros y socios serán solidariamente responsables de todas las obligaciones de la LIVA que afecten a la respectiva comunidad o sociedad de hecho;

---

<sup>186</sup> Corresponde al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

<sup>187</sup> Los contribuyentes del IVA deben declarar y pagar el impuesto devengado en el respectivo mes calendario, hasta el día doce del mes calendario siguiente. Es un impuesto de declaración y pago simultáneo. Vid., Descripción General de los Impuestos aplicados en Chile, Op. Cit.

<sup>188</sup> Vid., el artículo 3 de la LIVA.

- El tributo afecta al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión en los casos que lo determine la LIVA o las normas generales que dicte la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Inter-nos, a su juicio exclusivo;<sup>189</sup>
- Están gravadas las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio nacional chileno, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva;<sup>190</sup> y
- Están gravados los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional chileno, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.<sup>191</sup>

El IVA también afecta al Fisco, a instituciones semifiscales, a los organismos de administración autónoma, a municipales y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aun en los casos en que las leyes por los que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros.<sup>192</sup>

El IVA se aplica sin perjuicio de los tributos especiales contemplados en otras leyes que gravan la venta, producción o importación de determinados productos o mercaderías o la prestación de ciertos servicios.<sup>193</sup>

<sup>189</sup>En virtud de esa facultad, la Dirección referida puede disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, y autorizar a los vendedores o prestadores de servicios, que no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle el carácter de pago provisional mensual de la LSIR, o a que les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías en el plazo de 30 días de presentada la solicitud, la cual deberá formularse dentro del mes siguiente al de la retención del tributo efectuada por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente. Igualmente, la citada Dirección puede determinar que las obligaciones que afecten a los contribuyentes correspondan a un vendedor o prestador del servicio, o al mandatario, también respecto del impuesto que debe recargar el adquirente o beneficiario, por las ventas o servicios que estos últimos a su vez efectúen o presten a terceros cuando se trate de contribuyentes de difícil fiscalización. La referida Dirección podrá, igualmente, para los efectos de la aplicación del IVA, determinar la base imponible correspondiente a la transferencia o prestación de servicio que efectúe el adquirente o beneficiario, cuando se trate de especies no sujetas al régimen de fijación de precios. Asimismo, a su juicio exclusivo, podrá imponer a los vendedores o prestadores de servicios exentos, la obligación de retener, declarar y pagar el tributo que corresponda a los adquirentes afectos o a determinadas personas que importen desde los recintos de Zonas Francas. Vid., el artículo 3 de la LIVA.

<sup>190</sup>Para esos efectos, se entenderán ubicados en territorio nacional, aun cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera de él, los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile. Asimismo, se entenderán ubicados en territorio nacional chileno los bienes corporales muebles adquiridos por una persona que no tenga el carácter de vendedor o de prestador de servicios, cuando a la fecha en que se celebre el contrato de compraventa, los respectivos bienes ya se encuentren embarcados en el país de procedencia. Vid., el artículo 4 de la LIVA.

<sup>191</sup>Se entiende que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice. Vid., el artículo 5 de la LIVA.

<sup>192</sup>Vid., el artículo 6 de la LIVA.

<sup>193</sup>Vid., el artículo 7 de la LIVA.

Para los efectos del IVA, la ley que lo rige considera ventas y servicios (hecho imponible) a los siguientes:<sup>194</sup>

- Las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales;<sup>195</sup>
- Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos;
- Las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales;<sup>196</sup>
- Los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa;<sup>197</sup>
- Los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción;
- La venta de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles de su giro;<sup>198</sup>

---

<sup>195</sup>Vid., el artículo 8 de la LIVA.

<sup>196</sup>La LIVA considera venta la primera enajenación de los vehículos automóviles importados al amparo de las partidas del Capítulo o del Arancel Aduanero chileno, en cuya virtud gozan de exención total o parcial de derechos e impuestos con respecto a los que les afectarían en el régimen general. Asimismo, indica que los Notarios no podrán autorizar ningún documento ni las firmas puestas en él, tratándose de un contrato afecto al impuesto que grava la operación referida, sin que se les acredite previamente el pago del mismo, debiendo dejar constancia de este hecho en el instrumento respectivo. A su vez, el Servicio de Registro Civil e Identificación no inscribirá en su Registro de Vehículos Motorizados ninguna transferencia de los vehículos señalados, si no constare, en el Título respectivo, el hecho de haberse pagado el impuesto. Vid., el artículo 8, inciso a), de la LIVA.

<sup>196</sup>Igual norma se aplica respecto de las sociedades de hecho y comunidades, salvo las comunidades hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal.

En la liquidación de sociedades que sean empresas constructoras, de comunidades que no sean hereditarias ni provengan de la disolución de la sociedad conyugal y de cooperativas de vivienda, también se considera venta la adjudicación de bienes corporales inmuebles construidos total o parcialmente por la sociedad, comunidad o cooperativa. Vid., el artículo 8, inciso c), de la LIVA.

<sup>197</sup>Para esos efectos, la LIVA considera retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiere justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento de la LIVA. Igualmente, se consideran como ventas los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aun a título gratuito, sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos al IVA. Esto mismo es aplicable a toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles que los vendedores efectúen con iguales fines. Vid., el artículo 8, inciso d), de la LIVA.

<sup>198</sup>Ese tributo no se aplica a la cesión del derecho de herencia. Vid., el artículo 8, inciso f), de la LIVA.

- El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amueblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio;
- El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares;
- El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin;
- Las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros, sin perjuicio de las exenciones contenidas en la propia LIVA;
- Los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora;
- Las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora de su giro y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas respecto de los inmuebles señalados y las comunidades por inmuebles construidos total o parcialmente por ellas. Para los efectos de la aplicación de la LIVA, estos últimos contratos se asimilan en todo a las promesas de venta; y
- La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal. La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda.

En cuanto al momento en que se devenga el IVA, es de advertir que:<sup>199</sup>

- En las ventas de bienes corporales muebles y prestaciones de servicios, ese momento es la fecha de emisión de la factura o boleta;
- En la venta de bienes corporales muebles, en caso que la entrega de las especies sea anterior a dicha fecha o bien, cuando por la naturaleza del acto que da origen a la transferencia no se emitan dichos documentos, el impuesto se devenga en la fecha de la entrega real o simbólica de las especies;

---

<sup>199</sup>Vid., el artículo 9 de la LIVA.

- En las prestaciones de servicios, si no se hubieren emitido facturas o boletas, según corresponda, o no correspondiere emitir las, el tributo se devenga en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio;
- En las importaciones, el impuesto se devenga al momento de consumarse legalmente la importación o tramitarse totalmente la importación condicional;<sup>200</sup>
- En los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa, el IVA se devenga en el momento del retiro del bien respectivo;
- Cuando se trate de intereses o reajustes pactados por los saldos a cobrar, a medida que el monto de dichos intereses o reajustes sean exigibles o a la fecha de su percepción, si ésta fuere anterior, el impuesto que afecte a los mencionados intereses o reajustes, se pagará hasta el día 12 de cada mes, por los impuestos devengados en el mes anterior;
- En las prestaciones de servicios periódicos, se devenga el impuesto al término de cada período fijado para el pago del precio. Sin embargo, tratándose de los suministros y servicios domiciliarios periódicos mensuales de gas de combustible, energía eléctrica, telefónicos y de agua potable, el impuesto se devenga al término de cada período fijado para el pago del precio, independiente del hecho de su cancelación;<sup>201</sup> y
- En los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción, así como en las ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles, el IVA se devenga en el momento de emitirse la o las facturas.

En lo que atañe al sujeto pasivo del IVA, es de hacer notar que afecta al vendedor, sea que celebre una convención que la ley defina como venta o equipare a venta.

---

<sup>202</sup>Al respecto, la LIVA dispone que las Aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que se le acredite previamente la cancelación del respectivo tributo, salvo en el caso de las importaciones con cobertura diferida. Asimismo, manda que las especies que ingresen a Chile acogidas a regímenes aduaneros especiales causarán, al momento de quedar a la libre disposición de sus dueños, el impuesto que corresponda por la diferencia de base imponible que se produzca, salvo en el caso de las importaciones a que se refiere la letra B del artículo 12° de la propia LIVA.

<sup>201</sup>También se aplicará esa regla a los servicios periódicos mensuales de alcantarillado, siempre que éstos, por disposición legal o reglamentaria, usen el procedimiento de cobranza establecido para los suministros y servicios domiciliarios referidos. Vid., el artículo 9, inciso e), de la LIVA.

El IVA, igualmente, afecta a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales:<sup>202</sup>

En específico, en la legislación chilena considera como sujetos del IVA:

- El importador, habitual o no;
- El comprador o adquirente, cuando el vendedor o enajenante no tenga residencia en Chile, o se trate de la primera enajenación de los vehículos automóviles importados al amparo de las partidas del Capítulo o del Arancel Aduanero;
- La sociedad o la comunidad, en las adjudicaciones de bienes corporales muebles de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales (pero cada socio o comunero será solidariamente responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados);<sup>203</sup>
- El aportante, en el caso de aportes a sociedades;
- El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación reside en el extranjero;
- Los contratistas o subcontratistas, en el caso de los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción; y
- El comprador o el beneficiario del servicio, cuando reciba del vendedor o del prestador, según corresponda, por ventas y servicios gravados con IVA, facturas de inicio, de acuerdo a lo señalado en el Código Tributario.

La LIVA prevé casos exentos del tributo, a saber:<sup>204</sup>

- Las ventas y demás operaciones que recaigan sobre los siguientes bienes: los vehículos motorizados usados, con las salvedades establecidas en la ley; las especies transferidas a título de regalo a los trabajadores por sus respectivos empleadores, de conformidad con las disposiciones reglamentarias respectivas; y las materias primas nacionales, en los casos en que así lo declare por resolución fundada la Dirección de Impuestos Internos, siempre que dichas materias primas estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación;<sup>205</sup>

<sup>202</sup> Vid., el artículo 10 de la LIVA.

<sup>203</sup> Igual norma se aplicará respecto de las sociedades de hecho y comunidades, salvo las comunidades hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal.

<sup>204</sup> Vid., el artículo 12 de la LIVA.

<sup>205</sup> Sólo pueden acogerse a esa norma de excepción los contribuyentes que adquieran las materias primas de personas que no emitan facturas o de proveedores que, en forma previa, renuncien expresamente al crédito fiscal que originarían tales transferencias si quedaran afectas al IVA.

- Las importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados como tales a juicio exclusivo del Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones y fundaciones y a las Universidades;<sup>206</sup>

- La importación de las especies efectuadas por:

a) El Ministerio de Defensa Nacional; el Estado Mayor de la Defensa Nacional; las Fuerzas Armadas, Carabineros de Chile; y la Policía de Investigaciones de Chile, como también las instituciones y empresas dependientes de ellas o que se relacionen con el Presidente de la República por su intermedio, y que desarrollen funciones relativas a la defensa nacional, resguardo del orden y seguridad pública, siempre que correspondan a maquinaria bélica; vehículos de uso militar o policial excluidos los automóviles, camionetas y buses; armamento y sus municiones; elementos o partes para fabricación, integración, mantenimiento, reparación, mejoramiento o armadura de maquinaria bélica y armamentos; sus repuestos, combustibles y lubricantes, y equipos y sistemas de información de tecnología avanzada y emergente utilizados exclusivamente para sistemas de comando, de control, de comunicaciones, computacionales y de inteligencia;<sup>207</sup>

b) Las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en Chile; las instituciones u organismos internacionales a que Chile pertenezca, y los diplomáticos y funcionarios internacionales, de acuerdo con los convenios suscritos por Chile;

c) Los pasajeros, cuando las referidas especies constituyan equipaje de viajeros, compuesto de efectos nuevos o usados, siempre que estas especies estén exentas de derechos aduaneros;

d) Los funcionarios o empleados del Gobierno chileno que presten servicios en el exterior y por inmigrantes, siempre que dichas especies consistan en efectos personales, menaje de casa, equipo y herramientas de trabajo, cuando no se requieran para todas ellas el respectivo registro de importación, planilla de venta de cambios para importación, u otro documento que lo sustituya;

e) Los tripulantes de naves, aeronaves y otros vehículos, cuando las aludidas especies constituyan equipaje de viajeros, compuesto de efectos nuevos o usados, siempre que estas especies se encuentren exentas de derechos aduaneros;

f) Los pasajeros y residentes procedentes de zona de régimen aduanero especial que se acojan a los artículos 23° y 35° de la Ley número 13.039;

---

<sup>206</sup>Para estos efectos, corresponderá al donatario acompañar los antecedentes que justifiquen la exención.

<sup>207</sup>Asimismo, están exentas del IVA respecto de las partes o piezas nacionales o nacionalizadas utilizadas en la fabricación o armadura de los bienes señalados, en su ingreso o reingreso desde las Zonas Francas al resto del país.

g) Las instituciones u organismos que se encuentren exentos de impuesto en virtud de un tratado internacional ratificado por el Gobierno de Chile;

h) Los productores, en los casos que así lo declare la Dirección de Impuestos Internos por resolución fundada, y siempre que se trate de materias primas que estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación;

i) Los inversionistas y las empresas receptoras por el monto de la inversión efectivamente recibida en calidad de aporte;<sup>208</sup>

j) Las bases ubicadas en el Territorio Antártico Chileno, las personas que en forma permanente o temporal realicen trabajos en ellas o las expediciones antárticas, siempre que las importaciones respectivas se acojan a la Partida 00.34 del Capítulo o del Arancel Aduanero;

k) Los viajeros que se acojan a las Subpartidas 0009.0200, 0009.0300, 0009.04 y 0009.05, con excepción del ítem 0009.8900, del Arancel Aduanero; y

l) Los artistas nacionales respecto de las obras ejecutadas por ellos y que se acojan a la partida 00.35 del capítulo o del Arancel Aduanero.

- Las importaciones que constituyan premios o trofeos culturales o deportivos, sin carácter comercial, y aquéllas que cumplan con las condiciones previstas en la posición 00.23 del Arancel Aduanero;

- Las importaciones que constituyan premios y donaciones realizadas al amparo de la Subpartida 00.12.05.00 de la Sección o del Arancel Aduanero;

- Las especies que se internen por los pasajeros o personas visitantes para su propio uso durante su estada en Chile, y siempre que se trate de efectos personales y vehículos para su movilización en el país; y transitoriamente al país en admisión temporal, almacenes francos, en depósito aduanero, en tránsito temporal u otra destinación aduanera semejante; y

- Las especies exportadas en su venta al exterior.

---

<sup>208</sup> Ello siempre que las inversiones consistan en bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado de acuerdo a las disposiciones del Decreto Ley N° 600, de 1974, o en bienes de capital que no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficiente, que formen parte de un proyecto similar de inversión nacional, que sea considerado de interés para el país, circunstancias todas que serán calificadas por resolución fundada del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, refrendada además por el Ministerio de Hacienda. Los bienes de capital a que se refiere el presente número deberán estar incluidos en una lista que el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción fijará por decreto supremo.

Asimismo, la LIVA establece que están exentos del tributo, las siguientes remuneraciones y servicios:

- Los ingresos percibidos por concepto de entradas a los siguientes espectáculos y reuniones:<sup>209</sup>

a) Artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, que por su calidad artística y cultural cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación Pública;

b) De carácter deportivo;

c) Los que se celebren a beneficio total y exclusivo de los Cuerpos de Bomberos, de la Cruz Roja de Chile, del Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, de la Fundación Graciela Letelier de Ibañez “CEMA CHILE” y de las instituciones de beneficencia con personalidad jurídica;<sup>210</sup> y

d) Circenses, presentados por compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionales. Para estos efectos, serán considerados chilenos los extranjeros con más de cinco años de residencia en el país, sin importar las ausencias esporádicas o accidentales, y aquellos con cónyuge o hijos chilenos.<sup>211</sup>

- Los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile, y viceversa y los pasajes internacionales;<sup>212</sup>

---

<sup>209</sup> Las exenciones referidas están condicionadas a que los espectáculos no se presenten conjuntamente con otro u otros no exentos, en un mismo programa.

No procederán las exenciones cuando en los locales que se efectúen los espectáculos o reuniones se transfieran especies o se presten otros servicios, a cualquier título, que normalmente estén afectos al IVA, y cuyo valor no se determine como una operación distinta del servicio por ingreso al espectáculo o reunión correspondiente. No obstante, la exención a que se refiere la letra a) no procederá en caso alguno cuando en los locales en que se efectúen los espectáculos o reuniones en ella señalados, se transfieran bebidas alcohólicas.

<sup>210</sup> La exención es aplicable a un máximo de doce espectáculos o reuniones de beneficio, por institución, en cada año calendario, cualquiera que sea el lugar en que se presenten. La exención deberá ser declarada por el Director Regional de Impuestos Internos que corresponda al lugar en que tenga su domicilio la empresa o entidad que presente el espectáculo u organice la reunión. La exención que se declare sólo beneficiará a la empresa o entidad que la solicite, y por las funciones o reuniones que expresamente indique. Tratándose de compañías o conjuntos artísticos o circenses estables, la exención podrá ser declarada por una temporada de funciones o presentaciones, siempre que ella no sea superior a un año.

<sup>211</sup> La exención deberá ser declarada por el Director Regional de Impuestos Internos que corresponda al lugar en que tenga su domicilio la empresa o entidad que presente el espectáculo u organice la reunión. La exención que se declare sólo beneficiará a la empresa o entidad que la solicite, y por las funciones o reuniones que expresamente indique. Tratándose de compañías o conjuntos artísticos o circenses estables, la exención podrá ser declarada por una temporada de funciones o presentaciones, siempre que ella no sea superior a un año.

<sup>212</sup> Tratándose de fletes marítimos o aéreos del exterior a Chile, la exención alcanza incluso al flete que se haga dentro del territorio nacional, cuando éste sea necesario para trasladar las mercancías hasta el puerto o aeropuerto de destino, y siempre que la internación o nacionalización de las mercancías se produzca en dicho puerto o aeropuerto.

- Las primas de seguros que cubran riesgos de transportes respecto de importaciones y exportaciones, de los seguros que versen sobre cascos de naves y de los que cubran riesgos de bienes situados fuera de Chile;
- Las primas de seguros que cubran riesgos de daños causados por terremotos o por incendios que tengan su origen en un terremoto. La exención regirá sea que el riesgo haya sido cubierto mediante póliza específica contra terremoto o mediante una póliza contra incendio que cubra el terremoto como riesgo adicional. En este último caso, la exención girará sólo respecto de la prima convenida para cubrir este riesgo adicional.
- Las primas de seguros contratados dentro del país que paguen la Federación Aérea de Chile, los clubes aéreos y las empresas chilenas de aeronavegación comercial;
- Las comisiones que perciban los Servicios Regionales y Metropolitano de Vivienda y Urbanización sobre los créditos hipotecarios que otorguen a los beneficiarios de subsidios habitacionales y las comisiones que perciban las Instituciones de Previsión en el otorgamiento de créditos hipotecarios a sus imponentes;
- Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la LSIR y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley.
- Los ingresos mencionados en los artículos 42° y 48° de la LSIR;
- Las inserciones o avisos que se publiquen o difundan de conformidad a la Ley N° 16.643, que consagra el derecho de respuesta;
- Los intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, incluidas las comisiones que correspondan a avales o fianzas otorgados por instituciones financieras;<sup>213</sup>
- El arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del artículo 8° de la LIVA;
- Los servicios prestados por trabajadores que laboren solos, en forma independiente, y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales empleados;<sup>214</sup>

---

<sup>213</sup>Excepción a esa exención son los intereses señalados en el N° 1 del artículo 15 de la LIVA.

<sup>214</sup>Para esos efectos de esa exención, se considera que el trabajador labora solo aun cuando colaboren con él su cónyuge, hijos menores de edad o un ayudante indispensable para la ejecución del trabajo.

En ningún caso gozarán de esta exención las personas que exploten vehículos motorizados destinados al transporte de carga.

- Las siguientes remuneraciones o tarifas que expresan relación con la exportación de productos:

a) Las remuneraciones, derechos o tarifas por servicios portuarios, fiscales o particulares de almacenaje, muellaje y atención de naves, como también los que se perciban en los contratos de depósitos, prendas y seguros recaídos en los productos que se vayan a exportar y mientras estén almacenados en el puerto de embarque;

b) Las remuneraciones de los agentes de aduanas; las tarifas que los embarcadores particulares o fiscales o despachadores de aduana cobren por poner a bordo el producto que se exporta, y las remuneraciones pagadas por servicios prestados en el transporte del producto desde el puerto de embarque al exterior, sea aéreo, marítimo, lacustre, fluvial, terrestre o ferroviario;

c) Derechos o tarifas por peaje o uso de muelles, malecones, playas, terrenos de playa, fondos de mar o terrenos fiscales, obras de otros elementos marítimos o portuarios, cuando no se presten servicios con costo de operación por el Estado u otros organismos estatales, siempre que se trate de la exportación de productos; y

d) Derechos y comisiones que devenguen en trámites obligatorios para el retorno de las divisas y su liquidación.

- Las primas o desembolsos de contratos de reaseguro;

- Las primas de contratos de seguro de vida reajustables;

- Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación;

- Los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras registradas ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile; y

- Las comisiones de administración de cotizaciones voluntarias, depósitos de ahorro previsional voluntario, depósitos de ahorro previsional voluntario colectivo y de depósitos convenidos, efectuados en planes de ahorro previsional voluntario.

Además, en la legislación chilena se libera del IVA a las siguientes empresas e instituciones:<sup>215</sup>

- Las empresas radioemisoras y concesionarios de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie;
- Las agencias noticiosas;<sup>216</sup>
- Las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural;<sup>217</sup>
- Los establecimientos de educación;<sup>218</sup>
- Los hospitales dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por éste, por los ingresos que perciban dentro de su giro;
- Las siguientes instituciones, por los servicios que presten a terceros: el Servicio de Seguro Social; el Servicio Médico Nacional de Empleados; el Servicio Nacional de Salud; la Casa de Moneda de Chile;<sup>219</sup> y el Servicio de Correos y Telégrafos, excepto cuando preste servicios de télex;
- Las personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización sustituyan al Servicio de Seguro Social, al Servicio Médico Nacional de Empleados o al Servicio Nacional de Salud, en la prestación de los beneficios establecidos por ley; y
- La Polla Chilena de Beneficencia y la Lotería de Concepción por los intereses, primas, comisiones u otras formas de remuneraciones que paguen a personas naturales o jurídicas en razón de negocios, servicios o prestaciones de cualquier especie.

Ahora bien, los contribuyentes afectos al IVA pagan el gravamen con una tasa de 19% sobre la base imponible.

---

<sup>215</sup> Vid., el artículo 13 de la LIVA.

<sup>216</sup> Para ello, se entiende por agencias noticiosas las definidas en el artículo 1° de la ley N° 10.621. Esta exención se limita a la venta de servicios informativos, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie.

<sup>217</sup> La exención es sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

<sup>218</sup> La exención se limita a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal.

<sup>219</sup> La exención se limita a la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas. De la misma exención gozan las personas que efectúen dicha elaboración total o parcial, por encargo de la Casa de Moneda de Chile, solamente respecto de las remuneraciones que perciban por dicho trabajo.

Al respecto, es de señalar que la normatividad chilena establece pautas detalladas acerca de la base imponible de las ventas o servicios, la cual está constituida, en principio, por el valor de las operaciones respectivas.<sup>220</sup>

Por otra parte, la legislación también estatuye que:

- Los exportadores tendrán derecho a recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación; e
- Igual derecho tendrán respecto del IVA pagado al importar bienes para el mismo objeto.<sup>221</sup>

A lo anterior, es de indicar que en Chile existe, para los efectos del IVA, un régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes.<sup>222</sup>

Finalmente, es de decir que uno de los principales problemas que se le observan al IVA es que aunque contempla limitadas exenciones, principalmente en el área de los servicios personales, y se halla complementado con tasas especiales aplicadas sobre ciertos consumos (como veremos a continuación), la derogación de estas exenciones permitiría aumentar la recaudación de IVA en cerca de un 10%. Por ello, vale la pena revisar todas estas exenciones y hechos no gravados, con el objeto de ampliar aún más la base del impuesto, y dejar solamente las absolutamente indispensables.<sup>223</sup>

### 2.3.3 Impuestos adicionales al IVA

En Chile hay Impuestos adicionales a las ventas y servicios. Son Impuestos que tienen como fundamento que se aplican sobre determinados bienes, que no constituyen una necesidad para la sobrevivencia de las personas.<sup>224</sup>

A estos impuestos se les crítica por la diversidad de tasas y su aplicación sobre bienes específicos.

---

<sup>220</sup> Vid., los artículos 15 a 22 de la LIVA.

<sup>221</sup> Vid., el artículo 36 de la LIVA.

<sup>222</sup> Los pequeños comerciantes, artesanos y pequeños prestadores de servicios que vendan o realicen prestaciones al consumidor y que determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo, pagan el impuesto sobre la base de una cuota fija mensual que se determina por decreto supremo por grupos de actividades o contribuyentes, considerando factores tales como el monto efectivo o estimado de ventas o prestaciones, el índice de rotación de las existencias de mercaderías, el valor de las instalaciones u otros que puedan denotar el volumen de operaciones. Vid., el artículo 29 de la LIVA.

<sup>223</sup> Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>224</sup> Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno. Op. Cit.

A tales impuestos se los denomina impuestos especiales a las ventas y servicios. Al respecto, hay:

- El impuesto específico a productos suntuarios;
- Impuestos a bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares; e
- Impuestos específicos a los productos derivados de hidrocarburos líquidos o gaseosos.

De estos impuestos, es de indicar que de 1990 a 2006, representaron entre un 5% y un 8,1% de la recaudación total a lo largo del período. En 2007, según información de la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda chileno, representaron un 8% de la recaudación total.<sup>225</sup>

### 2.3.3.1 Impuesto específico a productos suntuarios

En Chile existe un impuesto adicional, con la tasa de 15%, que se paga por la primera venta o importación de:<sup>226</sup>

- Artículos de oro, platino y marfil;
- Joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas;
- Pieles finas;
- Alfombras finas, tapices finos y cualquier otro artículo de similar naturaleza;
- Vehículos casa-rodantes auto-propulsados;
- Conservas de caviar y sus sucedáneos; y
- Armas de aire o gas comprimido, sus accesorios y proyectiles, con excepción de las de caza submarina.

---

<sup>225</sup>Vid., CUEVAS OZIMICA, Alberto, Op. Cit., p. 98.

<sup>226</sup>Tal impuesto, se aplica en las ventas, sobre el valor de transferencia de las especies, y en las importaciones, sobre el valor de los bienes importados, y deberá ser pagado por el respectivo importador conjuntamente con el IVA. Vid., el artículo 37 de la LIVA.

Además, la legislación también prevé:

- Un impuesto adicional, con la tasa de 50% que se paga por la primera venta o importación de artículos de pirotecnia, tales como fuegos artificiales, petardos y similares, excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa.

### **2.3.3.2 Impuestos adicionales a bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares**

En Chile, existen impuestos adicionales a bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, que aplican a las ventas o importaciones, sin que se encuentran afectas al gravamen las ventas del comerciante minorista al consumidor, como tampoco las ventas de vinos a granel efectuadas por productores a otros vendedores sujetos a este impuesto.

Tales impuestos adicionales, se pagan con la tasa que en cada caso se indica, sobre la misma base imponible que la del IVA, a saber:<sup>227</sup>

- Licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermouth, tasa del 27%;
- Vinos destinados al consumo, comprendidos los vinos gasificados, los espumosos o champaña, los generosos o asoleados, chichas y sidras destinadas al consumo, cualquiera que sea su envase, cervezas y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, tasa del 15%;
- Bebidas analcohólicas naturales o artificiales, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, tasa del 13%; y
- Aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorante, sabor o edulcorantes, tasa del 13%.

De esos impuestos, hay quien juzga que están en la categoría de impuestos que gravan las externalidades negativas, por lo cual ellos deben seguir existiendo. Sin embargo, parece que no existe ningún argumento teórico que justifique la existencia del impuesto a las bebidas analcohólicas, pero la recaudación que genera es considerable; por lo tanto, se dice que su eventual derogación sólo sería posible en la medida en que esa recaudación pueda ser compensada.

---

<sup>227</sup>Vid., el artículo 42 de la LIVA.

### 2.3.3.3 Impuestos específicos a los productos derivados de hidrocarburos líquidos o gaseosos

En la normativa chilena hay impuestos específicos a los productos derivados de hidrocarburos líquidos o gaseosos.

De estos impuestos específicos, es de mencionar que se clasifican dentro de la categoría de impuestos ambientales, y que su objetivo de mejorar la calidad del medioambiente y reducir los impuestos ineficientes.

También es de indicar que la imposición de tales tributos deriva de las facultades asignadas al Presidente de la República.

En uso de esas facultades, el Presidente de la República puede modificar, rebajar, restringir o limitar la aplicación, suprimir y reestablecer los impuestos específicos y hacerlos efectivos en cualquier etapa de la producción, importación, distribución o venta al consumidor de los productos gravados en el decreto referido.<sup>228</sup>

Al efecto, tales impuestos se determinan por decreto de los Ministerios de Hacienda, de Economía, Fomento y Reconstrucción y de Minería.

Para ello, pueden o no ser considerados como base imponible para la aplicación del IVA.

Los sujetos de tales impuestos son los productores o importadores de las gasolinas automotrices y petróleo diesel, y se devenga al momento de la primera venta o importación de los mismos.<sup>229</sup>

Dichos impuestos, se expresan en Unidades Tributarias Mensuales (UTM), según su valor al momento de la determinación del impuesto por cada metro cúbico del producto (UTM/M<sup>3</sup>), y se calcula en base a un guarismo expresado en UTM/M<sup>3</sup>, más un porcentaje que se determina de acuerdo a la diferencia positiva entre una determinada cantidad de dólares y el valor neto del precio de venta del combustible.<sup>230</sup>

---

<sup>228</sup> Vid., el artículo 48 de la LIVA.

<sup>229</sup> Originalmente era un impuesto al combustible que gravaba la utilización de gas natural comprimido o gas licuado como combustible de vehículos motorizados que transitaren por el territorio chileno. También gravaba la primera venta o importación de gasolina automotriz y el petróleo diesel. Los sujetos pasivos del impuesto: los propietarios de vehículos que estén utilizando gas natural comprimido o gas licuado; y el productor o importador de gasolina automotriz y/o petróleo diesel. Vid., Descripción General de los Impuestos aplicados en Chile, Op. Cit.

<sup>230</sup> Dada la variación mensual de la UTM y la cantidad de metros cúbicos, las tasas que afectan a este impuesto varía en forma periódica. Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno. Op. Cit.

El impuesto debe ser enterado por los productores dentro de los primeros 10 días hábiles siguientes a la semana en que se efectúan las transferencias. En el caso de los importadores, el impuesto debe ser pagado antes del retiro de las especies de la Aduana.

Finalmente, es de señalar que para las gasolinas automotrices, el impuesto será igual a 2 UTM/M3 más el XX % de la diferencia, siempre que esa sea positiva.<sup>231</sup>

### 2.3.3.4 Impuesto a los Tabacos Manufacturados

Este impuesto, establecido por la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados, grava la venta o importación de cigarrillos, cigarrillos y tabacos.<sup>232</sup>

En este impuesto:<sup>233</sup>

- La base gravable es el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, de cada paquete, caja o envoltorio; y
- El sujeto obligado son los fabricantes, importadores y comerciantes de cigarrillos, cigarrillos y tabaco.

En cuanto a las alícuotas de este impuesto es de señalar que:

- Los cigarrillos puros pagan un impuesto de 52,6% sobre su precio de venta al consumidor, incluido impuestos, de cada paquete, caja o envoltorio, considerándose como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso;<sup>234</sup>
- Los paquetes, cajas o envoltorios de cigarrillos pagan un impuesto específico equivalente a 0,0000675 unidades tributarias mensuales por cada cigarrillo que contengan; y, además, un impuesto de 62,3%, que se aplica sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, por cada paquete, caja o envoltorio, considerándose como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso.<sup>235</sup> Para estos efectos, se entiende como paquete de cigarrillos, el conjunto de éstos que no exceda de veinte unidades, ni pese, incluso la envoltura, más de cien gramos;<sup>236</sup>

---

<sup>231</sup> *Ibid.*

<sup>232</sup> Ley Sobre Impuesto a los Tabacos Manufacturados se encuentra contenida en el Decreto Ley N° 828 de 1974, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.

<sup>233</sup> *Vid.*, Descripción General de los Impuestos aplicados en Chile, Op. Cit.

<sup>234</sup> *Vid.*, el artículo 3 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

<sup>235</sup> Para esos efectos, el impuesto específico deberá calcularse tomando como base la unidad tributaria mensual vigente al momento de la determinación del impuesto. *Vid.*, el artículo 4 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

<sup>236</sup> *Vid.*, el artículo 7 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

• El tabaco elaborado, sea en hebra, tableta, pastas o cuerdas, granulados, picadura o pulverizado, paga un impuesto de 59,7% sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, de cada paquete, caja o envoltorio en que se expende, y se considera como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso.<sup>237</sup>

De esas alícuotas, es de mencionar que han ido aumentando, siendo que las anteriores eran del rango siguiente: el 51% para cigarros puros; el 50.4%, para cigarrillos; y el 47.9% para tabaco elaborado, sea en hebra, tableta, pastas o cuerdas, granulados, picadura o pulverizado.

También es de indicar que el impuesto al tabaco, para el período comprendido de 1990 a 2006 representó entre un 3% y un 4,2% de la recaudación total.<sup>238</sup>

Tal impuesto se devenga en la fecha de la venta de los cigarros, cigarrillos y tabaco elaborado, o en el momento de consumarse legalmente su internación cuando se trate de productos importados.

Para esos efectos, se entiende por venta toda convención, independientemente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir, a cualquier título, el dominio o una cuota del dominio de estos productos o de derechos reales constituidos sobre ellos, y en general, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados equipare a venta.<sup>239</sup>

La percepción de dicho impuesto se hace por medio de vale vista u órdenes de pago a la orden de la Tesorería General de la República, en dinero efectivo o mediante otra forma de pago que cautele debidamente el interés fiscal que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos correspondiente autorice en cada caso, sin perjuicio del cumplimiento de las medidas de control que la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos estime conveniente adoptar en resguardo del interés fiscal, las cuales se harán efectivas, respecto de las especies importadas, dentro de los quince días siguientes al retiro de ellas del recinto aduanero en los lugares y en la forma que determine la referida Dirección.<sup>240</sup>

A lo antes dicho, es de advertir que están exentas del impuesto las exportaciones de cigarros, cigarrillos y tabacos efectuadas por el fabricante nacional.

<sup>237</sup>Vid., el artículo 5 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

<sup>238</sup>Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit. Serie, p. 17.

<sup>239</sup>Vid., el artículo 8 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

<sup>240</sup>Vid., el artículo 9 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

Por consiguiente, los exportadores que hayan soportado el tributo incluido en el precio de adquisición del producto o pagado al efectuar la importación, según corresponda, podrán solicitar su devolución en el mes siguiente de aquél en que se efectuó la exportación, acreditando el ingreso del impuesto en arcas fiscales mediante una declaración jurada hecha por el sujeto del impuesto, autorizada por el Servicio de Impuestos Internos, en la cual se detalle la venta, se identifique el producto y se consigne su valor e impuesto pagado, sin perjuicio de las demás exigencias que determine el Servicio de Tesorerías para acreditar la respectiva exportación.<sup>241</sup>

A lo anterior, es de añadir que:

- Los fabricantes, importadores y comerciantes de tabaco deberán inscribirse antes de empezar su giro, en los registros del Servicio de Impuestos Internos, y están obligados a llevar la contabilidad que determine el Presidente de la República, y a exhibir sus libros cuando el Servicio de Impuestos Internos lo solicite;<sup>242</sup> y
- Los propietarios de fábricas, los importadores y los comerciantes estarán obligados a permitir la inspección del personal del Servicio de Impuestos Internos. Esta inspección podrá hacerse en todos los almacenes, dependencias y depósitos del establecimiento, cada vez que el Servicio necesite comprobar la observancia de este decreto ley y del reglamento respectivo.<sup>243</sup>

Finalmente, es de apuntar que los artículos gravados por el Impuesto a los Tabacos Manufacturados no podrán ser extraídos de las aduanas ni de las fábricas sin que los importadores o fabricantes hayan dado cumplimiento a los requisitos siguientes:<sup>244</sup>

- Hacer una declaración por escrito al Servicio de Impuestos Internos, del precio a que se venda al consumidor la mercadería gravada;
- Haber cumplido las obligaciones relativas al pago del impuesto, según proceda;

---

<sup>241</sup> Para los efectos de la devolución del impuesto, será aplicable la reajustabilidad establecida en el artículo 27° del decreto ley N° 825, de 1974. Vid., el artículo 15 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

<sup>242</sup> Están obligados, además, a cumplir esas mismas disposiciones, los que ejerzan este giro por encargo de otras personas, como ser comisionistas o martilleros. Vid., el artículo 14 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

<sup>243</sup> Los productores de tabaco deberán permitir la inspección del personal en los fundos y bodegas, y en todo local que pueda servir para guardar tabaco. Igual inspección podrá efectuarse en los vapores que hagan el comercio de cabotaje. Vid., el artículo 15 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

<sup>244</sup> Vid., el artículo 17 de la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados.

- Obtener una guía de despacho para la movilización de la mercancía; y
- Obtener una resolución del Ministerio de Salud en que se autorice su comercialización.<sup>245</sup>

## 2.3.4 Otros impuestos

### 2.3.4.1 Impuesto de Timbres y Estampillas

En la legislación chilena existe un Impuesto de Timbres y Estampillas. Tal carga tributaria, se encuentra establecida por la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas (LSTE).<sup>246</sup>

Con ese impuesto, se gravan actuaciones y documentos que den cuenta de los actos jurídicos, contratos y otras convenciones que a continuación se señalan:<sup>247</sup>

- El protesto de cheques por falta de fondos, estará afecto a un impuesto de 1% del monto del cheque, con un mínimo de \$2.974 y con un máximo de una unidad tributaria mensual;
- Las letras de cambio, libranzas, pagarés, créditos simples o documentarios y cualquier otro documento, incluso aquellos que se emitan de forma desmaterializada, que contenga una operación de crédito de dinero, deberán enterar la tasa de 0,05% sobre su monto por cada mes o fracción que medie entre la emisión del documento y la fecha de vencimiento del mismo, no pudiendo exceder del 0,6% la tasa que en definitiva se aplique;
- Los instrumentos y documentos que contengan operaciones de crédito de dinero a la vista o sin plazo de vencimiento, deberán enterar la tasa de 0,25% sobre su monto. La tasa se aplicará también a aquellos documentos que den cuenta de operaciones de crédito de dinero en las que se haya estipulado que la obligación de devolver el crédito respectivo sólo será exigible o nacerá una vez transcurrido un determinado plazo, en la medida que éste no sea superior a cinco meses, caso en el cual se aplicará la tasa del 0,05%;

---

<sup>245</sup> En caso de las mercancías extranjeras, la Ley del Impuesto a los Tabacos Manufacturados presume que los artículos que no se encuentren comprendidos en dicha resolución, o no cumplan con las especificaciones autorizadas por ella, han sido objeto del delito de contrabando, y se procederá a su incautación y total destrucción por constituir una amenaza para la salud pública. También se procederá a la incautación y destrucción de las mercancías nacionales que no cumplan con las especificaciones autorizadas en dicha resolución.

<sup>246</sup> Tal Ley se encuentra contenida en el Decreto N° 828, publicado en el Diario Oficial de 27 de Diciembre de 1974, actualizado al 31 de julio de 2010.

<sup>247</sup> Vid., el artículo 1 de la LSTE.

- La entrega de facturas o cuentas en cobranza a instituciones bancarias y financieras; la entrega de dinero a interés, excepto cuando el depositario sea un Banco; los mutuos de dinero; los préstamos u otras operaciones de crédito de dinero, efectuadas con letras o pagarés, por bancos e instituciones financieras registradas en el Banco Central de Chile en el caso de operaciones desde el exterior, y el descuento bancario de letras; los préstamos bancarios otorgados en cuenta especial, con o sin garantía documentaria; y la emisión de bonos y debentures de cualquier naturaleza; 1%; y

- Las cartas de crédito satisfarán el tributo del 1% sólo cuando no se emitan o suscriban otros documentos, para garantizar su pago, gravados con dicho tributo, y siempre que expresen relación con importaciones que no se hubieren afectado con el impuesto establecido en el artículo 3° de la LSTE.

Sin perjuicio de lo anterior, la base imponible del Impuesto de Timbres y Estampillas se determina en relación al monto numérico del capital indicado en el acto o contrato, y la Tasa en relación al plazo del mismo si es un documento de crédito, en los otros casos tendrá un valor fijo.

Los sujetos o responsables del pago del Impuesto de Timbres y Estampillas impuesto son:<sup>248</sup>

- El Banco librado, como primer responsable del pago del tributo, respecto de los protestos de cheques, dejándose constancia en cada acta del monto del impuesto correspondiente;<sup>249</sup>

- El emisor, tratándose de facturas, cuentas y otros documentos que hagan sus veces;

- El beneficiario o acreedor, tratándose de letras de cambio, libranzas, pagarés, créditos simples o documentarios y cualquier otro documento, incluso aquellos que se emitan de forma desmaterializada, quien tendrá el derecho a recuperar su valor de los obligados al pago del documento, los que serán responsables en forma solidaria del reembolso del impuesto;<sup>250</sup>

- Las personas obligadas a llevar contabilidad;

- Quienes suscriban u otorguen el documento gravado;

---

<sup>248</sup>Vid., el artículo 9 de la LSTE.

<sup>249</sup>El Banco librado sólo podrá cobrar el valor del tributo al girador sujeto del impuesto, y estará facultado para cargarlo a su cuenta.

<sup>250</sup>En el caso de las letras de cambio, el obligado al pago del impuesto será el librador o girador, sin perjuicio de su derecho a recuperar su valor de parte del aceptante.

• El emisor de los pagarés, bonos, debentures y otros valores que den cuenta de captaciones de dinero, tratándose de emisiones de valores inscritas en el Registro de Valores; y

• El deudor, en aquellos casos en que el acreedor o beneficiario del documento afecto a los impuestos de esta ley no tenga domicilio o residencia en Chile.

En los actos, contratos u otras convenciones celebrados por medio de mandatario o representante, éste es considerado solidariamente responsable del pago del tributo.<sup>251</sup>

A lo anterior, es de indicar que están exentas del Impuesto de Timbres y Estampillas, las siguientes personas e instituciones:<sup>252</sup>

- El Fisco;
- Las Municipalidades;
- Las Universidades del Estado y demás Universidades reconocidas por éste y el Consejo de Rectores;
- Las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país, y las instituciones internacionales a que Chile pertenezca y respecto de las cuales se haya estipulado la exención de todo impuesto, cualquiera sea su naturaleza, o, específicamente, la liberación de los tributos que afecten a los documentos;
- La Sociedad Constructora de Establecimientos Educativos S.A.;
- La Sociedad Constructora de Establecimientos Hospitalarios S.A.;
- El Cuerpo de Bomberos;
- Cooperativas;
- Instituciones con personalidad jurídica cuyo fin sea el culto;
- La Fundación Niño y Patria e Instituto de Viviendas Populares ;
- La Cruz Roja Chilena;
- La Fundación Nacional del Niño Rural;

---

<sup>251</sup>Vid., el artículo 12 de la LSTE.

<sup>252</sup>Vid., el artículo 23 de la LSTE.

- El Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad;
- La Corporación de Ayuda al menor;
- La Corporación de Ayuda al Niño Limitado;
- El Hogar de Niños Arturo Prat; y
- El Instituto de Normalización Previsional.

Además, están exentos del aludido impuesto, los documentos que den cuenta de los siguientes actos, contratos o convenciones:<sup>253</sup>

- Documentos que den cuenta o se emitan en relación con préstamos o créditos otorgados del exterior por organismos financieros multilaterales, y los relativos a la emisión de bonos que se coloquen en el exterior emitidos o suscritos por el Fisco o el Banco Central de Chile;
- Documentos que den cuenta de operaciones, actos o contratos exentos;
- Bonos, pagarés, vales de impuesto, letras de cambio y demás actos y contratos emitidos o aceptados por el Fisco;
- Documentos otorgados por bancos o instituciones financieras en las operaciones de depósito o de captación de capitales, de ahorrantes e inversionistas locales, cuando éstos den cuenta de operaciones de crédito de dinero y sean necesarios para la realización de estas operaciones;
- Las aceptaciones Bancarias Latinoamericanas;
- Los actos y contratos que se ejecuten o celebren en la provincia de la Isla de Pascua por personas domiciliadas en ella respecto de actividades o bienes que tengan relación con ese mismo territorio;
- Contratos de apertura o línea de crédito e instrumentos en que se documenten dichas líneas o contratos de apertura;
- Los documentos necesarios para efectuar las importaciones de bienes internados al amparo de las franquicias establecidas en el inciso vigésimo tercero del artículo 35 de la Ley N° 13.039;

---

<sup>253</sup>Vid., el artículo 24 de la LSTE.

- Los documentos necesarios para efectuar las importaciones de CKD y SKD que efectúen las industrias terminales acogidas al régimen de compensación que regula el inciso tercero del artículo 3° de la ley N° 18.483;
- Los documentos necesarios para efectuar operaciones de crédito de dinero destinadas al financiamiento de exportaciones;<sup>254</sup>
- Las cartas de crédito para importaciones que se abran con fondos propios del importador;
- Los documentos donde conste el otorgamiento de mutuos por parte de la Corporación de Fomento de la Producción a bancos, a otras instituciones financieras y a empresas de leasing;
- Los créditos otorgados desde el exterior a bancos o instituciones financieras chilenas, con el exclusivo objeto de financiar operaciones de importación o internación de mercaderías al país, o bien que tengan por único objeto ser colocados en el exterior;
- Los documentos necesarios para el otorgamiento de préstamos y demás operaciones de crédito de dinero, por parte de Bancos e Instituciones Financieras desde Chile hacia otros países;<sup>255</sup> y
- Los documentos que se emitan o suscriban con motivo de una operación de crédito de dinero, a excepción de las líneas de crédito, concedidas por instituciones financieras constituidas o que operen en Chile por el monto que se destine exclusivamente a pagar préstamos otorgados por esta clase de instituciones, en tanto dichos préstamos no correspondan al uso de una línea de crédito.<sup>256</sup>

Es de añadir que el impuesto de Timbres y Estampillas, para el período 1990 a 2006, tuvo una participación de la recaudación total que osciló entre un 2.5% y un 4.1%.<sup>257</sup> Para el 2007, según información de la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, representó en Chile un 3% del total de los ingresos tributarios.<sup>258</sup>

---

<sup>254</sup>La Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras determinará, mediante resoluciones generales, los documentos que tienen tal carácter.

<sup>255</sup>La Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras determinará las características que deben tener los documentos para gozar de esta exención.

<sup>256</sup>Para hacer efectiva esa exención, se requiere que al momento del otorgamiento del crédito que se paga, el Impuesto de Timbres y Estampillas devengado por los documentos emitidos o suscritos con ocasión del crédito original, se hubiese pagado efectivamente.

<sup>257</sup>Vid., JORRATT, Michael De Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 17.

<sup>258</sup>Vid., CUEVAS OZIMICA, Alberto, Op. Cit., p. 98.

Finalmente, es de agregar que Harry Ibaceta Rivera ha sostenido que económicamente este impuesto puede ser calificado como perverso, porque responde solamente a la necesidad de generar recursos para el Estado, sin existir una teoría tributaria que pueda sustentarlo.<sup>259</sup>

### 2.3.4.2 Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones

En la legislación chilena existe el Impuesto a las Herencias, el cual es de carácter progresivo; aplicado sobre el valor neto de las transmisiones de la propiedad a causa de la muerte de una persona o las transferencias por las donaciones hechas durante la vida del donante; y varía, dependiendo de la cantidad o monto involucrado, del fin o propósito de la transferencia o donación y, el grado de parentesco con el beneficiario.<sup>260</sup>

Se trata de un impuesto que se aplica a la transferencia del patrimonio que no es recurrente, pues se aplica de manera esporádica, con ocasión de la transferencia.

El sujeto obligado a pagar el impuesto, en el caso de las herencias, es cualquier persona que invoque o señale tener la calidad de heredero del causante (autor de la sucesión).

Para las donaciones, el obligado es el donatario, y por tanto, cada donatario debe hacer su respectiva determinación y presentación; no obstante si el donante lo desea puede pagar la totalidad de los impuestos de lo donado.<sup>261</sup>

Tal gravamen está establecido en la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (LSIHAD).<sup>262</sup>

Dicho impuesto, se aplica sobre el valor líquido de cada asignación o donación, con arreglo a la siguiente escala progresiva consignada en el artículo 2 de la LSIHAD, que a continuación se reproduce:<sup>263</sup>

*Las asignaciones que no excedan de ochenta unidades tributarias anuales pagarán un 1%;*

---

<sup>259</sup> También asevera Harry Ibaceta Rivera que las fuentes de financiamiento son el motor de la economía y el dejar un impuesto que grave las operaciones de crédito de dinero significa poner un freno al desarrollo económico. Vid., IBACETA RIVERA, Harry, Medidas tributarias del Plan Chile Compite, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2008, p. 120.

<sup>260</sup> Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>261</sup> Ibid. .

<sup>262</sup> Vid., la Ley N° 16.271, sobre el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, publicada en el Diario Oficial de 30/ de mayo de 2000, actualizado hasta el 15 de marzo 2006, fecha de la última modificación legal.

<sup>263</sup> Vid., el artículo 2 de la LSIHAD.

*La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ochenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de ciento sesenta unidades tributarias anuales, 2,5%;*

*La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ciento sesenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de trescientas veinte unidades tributarias anuales, 5%;*

*La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de trescientas veinte unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de cuatrocientas ochenta unidades tributarias anuales, 7,5%;*

*La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de cuatrocientas ochenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de seiscientos cuarenta unidades tributarias anuales, 10%;*

*La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de seiscientos cuarenta unidades tributarias anuales, y por la parte que exceda de esta suma y no pase de ochocientos unidades tributarias anuales, 15%;*

*La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de ochocientos unidades tributarias anuales, y por la cantidad que exceda de esta suma y no pase de mil doscientas unidades tributarias anuales, 20%;*

*La cantidad que resulte del párrafo inmediatamente anterior sobre las asignaciones de mil doscientas unidades tributarias anuales, y por la cantidad que exceda de esta suma, 25%.*

Las tasas marginales de la escala progresiva son distintas dependiendo de la relación de parentesco o familiar entre difunto, donante y heredero o donatario. Además, se contemplan tramos exentos que también dependen del grado de parentesco o familiar. En términos del citado artículo 2 de la LSIHAD:

- Las asignaciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge y a cada ascendiente, o adoptante, o a cada hijo, o adoptado, o a la descendencia de ellos, están exentas de este impuesto en la parte que no exceda de cincuenta unidades tributarias anuales. Asimismo, las donaciones que se efectúen a las personas antes señaladas, están exentas de dicho impuesto en la parte que no exceda de cinco unidades tributarias anuales. En consecuencia, la escala a que se refiere el inciso primero del artículo 2 de la LSIHAD, se aplica a estos casos desde su primer tramo a las cantidades que excedan de los mínimos exentos;
- La unidad tributaria, para los efectos de la LSIHAD, es la que rige al momento de la delación de la herencia o de la insinuación de la donación según el caso;

- Cuando los asignatarios o donatarios tengan con el causante un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grados, las asignaciones o donaciones que reciban están exentas del impuesto en la parte que no exceda de cinco unidades tributarias anuales. En consecuencia, la escala se aplicará desde su primer tramo a las cantidades que excedan de este mínimo exento;
- Cuando los asignatarios o donatarios tengan con el causante o donante, respectivamente, un parentesco colateral de segundo, tercero, o cuarto grados, se aplica la escala indicada en el inciso primero del artículo 2 de la LSIHAD recargada en un 20%, y el recargo será de un 40% si el parentesco entre el causante o donante y el asignatario o donatario fuere más lejano o no existiere parentesco alguno; y
- El impuesto determinado de acuerdo con lo antes dicho, se expresará en unidades tributarias mensuales, según su valor vigente a la fecha de la delación de la respectiva asignación o de la insinuación de la donación, y se pagará según su valor en pesos a la fecha en que se efectúe el pago del tributo. Además, las sumas que se hubieren pagado provisionalmente se expresarán en unidades tributarias mensuales, según su valor vigente a la fecha de pago, para los efectos de imputarlas al monto del impuesto definitivo expresado también en unidades tributarias mensuales.

Ahora bien, para los efectos del referido impuesto:<sup>264</sup>

- Lo que se deja al albacea fiduciario se estima como asignación a favor de persona sin parentesco con el causante, pero si se acreditare el parentesco efectivo del beneficiario y que éste ha percibido la asignación, se paga la tasa correspondiente a ese parentesco;
- Cuando se suceda por derecho de representación, se paga el impuesto que habría correspondido a la persona representada; y
- Para determinar el monto imponible deben sumarse las diversas asignaciones que perciba en la herencia el beneficiario.

Asimismo, para los efectos del reseñado impuesto, se entiende por asignación líquida lo que corresponda al heredero o legatario, una vez deducidos del cuerpo o masa de bienes que el difunto ha dejado:<sup>265</sup>

- Los gastos de última enfermedad adeudados a la fecha de la delación de la herencia y los de entierro del causante;

---

<sup>264</sup>Vid., el artículo 3 de la LSIHAD.

<sup>265</sup>Vid., el artículo 4 de la LSIHAD.

- Las costas de publicación del testamento, si lo hubiere, las demás anexas a la apertura de la sucesión y de posesión efectiva y las de partición, incluso los honorarios de albacea y partidores, en lo que no excedan a los aranceles vigentes; las deudas hereditarias;<sup>266</sup>

- Las asignaciones alimenticias forzosas; y
- La porción conyugal a que hubiere lugar.<sup>267</sup>

Cuando el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un usufructo en favor de un tercero o del donante, se deducirá del acervo sujeto al pago del impuesto de acuerdo con lo siguiente:<sup>268</sup>

- Si el usufructo es por tiempo determinado, un décimo de la cosa fructuaria por cada cinco años o fracción que el usufructo comprenda;
- Si el usufructo es por tiempo indeterminado, por estar su duración sujeta a condición o a plazo que signifique condición, la mitad del valor de la cosa fructuaria; y
- Si el usufructo es vitalicio, la fracción de la cosa fructuaria que resulte de aplicar la siguiente escala, según sea la edad del beneficiario:

Edad del beneficiario	Fracción de la cosa
Menos de 30 años	9/10
Menos de 40 años	8/10
Menos de 50 años	7/10
Menos de 60 años	5/10
Menos de 70 años	4/10
Más de 70 años	2/10

<sup>266</sup> Podrán deducirse incluso aquellas deudas que provengan de la última enfermedad del causante, pagadas antes de la fecha de la delación de la herencia, que los herederos acrediten haber cancelado de su propio peculio o con dinero facilitado por terceras personas.

No podrán deducirse las deudas contraídas en la adquisición de bienes exentos del impuesto establecido por la LSIHAD, o en la conservación o ampliación de dichos bienes.

<sup>267</sup> Ello sin perjuicio de que el cónyuge asignatario de dicha porción pague el impuesto que le corresponda.

<sup>268</sup> Vid., el artículo 6 de la LSIHAD.

Las asignaciones o donaciones de derechos litigiosos están sujetas al pago del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, desde el momento en que el juicio termine por sentencia ejecutoriada o transacción. El impuesto se paga sobre el valor que resulte tener el crédito o derecho, con deducción de los gastos judiciales.<sup>269</sup>

Por lo que hace a las asignaciones o donaciones de crédito contra personas declaradas en quiebra o concurso o de notoria insolvencia, es de indicar que no están sujetas al pago del aludido impuesto; pero, en caso de pago total o parcial de la deuda, el asignatario o donatario deberá pagar el impuesto correspondiente.<sup>270</sup>

A lo anterior, es de apuntar que están exentas del reseñado impuesto las siguientes asignaciones y donaciones:<sup>271</sup>

- Las que se dejen o hagan a la Beneficencia Pública Chilena, a las Municipalidades de la República y a las corporaciones o fundaciones de derecho público costeadas o subvencionadas con fondos del Estado;
- Las donaciones de poca monta establecidas por la costumbre;
- Las que consistan en cantidades periódicas destinadas a la alimentación de personas a quienes el causante o donante esté obligado por la ley a alimentar;<sup>272</sup>
- Las que se dejen para la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto;
- Aquellas cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país;
- La destinada exclusivamente a un fin de bien público y cuya exención sea decretada por el Presidente de la República; y
- Las asignaciones hereditarias que cedan en favor de alguna de las entidades consideradas beneficiarias, para los efectos de la Ley de Donaciones con Fines Culturales.

---

<sup>269</sup>En esos casos, al efectuarse el pago de la cosa debida, deberá acreditarse el entero del impuesto correspondiente. Vid., el artículo 13 de la LSIHAD.

<sup>270</sup>Vid., el artículo 14 de la LSIHAD.

<sup>271</sup>Vid., el artículo 18 de la LSIHAD.

<sup>272</sup>Cuando, a juicio del Servicio de Impuestos Internos, la pensión pareciere excesiva, podrá pedir a la justicia ordinaria que determine cuál es la parte exenta del impuesto.

También es de señalar que el impuesto en comento debe declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera.<sup>273</sup>

Si no se declarare y pagare dentro de ese plazo, se adeudará, después del segundo año, el interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare.<sup>274</sup>

Si transcurrido el plazo de dos años, no se hubiere pagado totalmente la contribución adeudada, el Servicio de Impuestos Internos, con el valor del inventario y demás antecedentes que tenga, procederá a liquidar y girar el impuesto.<sup>275</sup>

Es de anotar que cada asignatario deberá declarar y pagar el impuesto que grava su asignación. Cualquier asignatario podrá declarar y pagar el impuesto que corresponda a todas las asignaciones, extinguiendo la totalidad de la deuda por concepto del impuesto que establece esta ley.

El asignatario que hubiere efectuado el pago, tendrá derecho a repetir en contra de los demás obligados a la deuda.<sup>276</sup>

Por lo demás, es de advertir que los notarios no podrán autorizar las escrituras públicas de adjudicaciones de bienes hereditarios o de enajenaciones o disposiciones en común, que hagan los asignatarios, ni los Conservadores inscribirlas, sin que en ellas se inserte el comprobante de pago del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, a menos que la adjudicación se hubiere hecho en juicios de partición constituidos legalmente o que los asignatarios hubieren otorgado garantía para el pago de la contribución. No obstante, se exceptúan de esta regla las escrituras de partición y la de cesión de derechos hereditarios.<sup>277</sup>

Finalmente, es de señalar que el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones representa, cuanto más, el 0,2% de los ingresos tributarios totales.<sup>278</sup>

### 2.3.4.3 Impuesto al Comercio Exterior

En Chile, los impuestos que gravan las operaciones de comercio exterior, están directamente relacionadas con las importaciones, dado que las exportaciones se encuentran exentas de este tributo.

---

<sup>273</sup>Vid., el artículo 50 de la LSIHAD.

<sup>274</sup>Ese interés se calculará sobre valores reajustados en la forma señalada en el inciso primero del artículo 53 del Código Tributario.

<sup>275</sup>Vid., el artículo 53 de la LSIHAD.

<sup>276</sup>Vid., el artículo 50 bis de la LSIHAD.

<sup>277</sup>Vid., el artículo 54 de la LSIHAD.

<sup>278</sup>Vid., JORRATT, Michael De Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 24.

En el caso de las importaciones, se cobran derechos de aduana que gravan en su gran mayoría todos los bienes y productos con una tasa general de un 6% del valor de la importación o valor aduanero.<sup>279</sup>

En la actualidad, existen reducciones bilaterales y regionales para algunos productos. Además, Chile ha firmado tratados de libre comercio con México; Canadá; Estados Unidos de América; la Asociación Europea (EFTA) y la Unión Europea, así como un tratado con Corea del Sur, que tienden a eliminar los derechos de aduanas entre los países partícipes dentro de plazos establecidos en el respectivo tratado.

También hay acuerdos bilaterales y de complementación económica con Colombia, Venezuela, Perú, Argentina y Ecuador tendientes a la eliminación de derechos de aduanas. Y como Chile pertenece al MERCOSUR como país asociado y ha negociado reducciones y eliminaciones inmediatas y graduales de los derechos de aduana.<sup>280</sup>

En algunos casos, dependiendo de la naturaleza de la mercancía, se requiere pagar impuestos especiales, sobre la misma base impositiva, ejemplo: automóviles de lujo, objetos suntuarios, bebidas alcohólicas, combustibles, etc.

En otras ocasiones, las mercancías están afectas a derechos específicos, de acuerdo a los rangos que en cada caso se establecen (por ejemplo: trigo y azúcar).

En los casos en que se autoriza su importación, las mercancías usadas pagan un recargo adicional del 3% sobre su valor, además de los tributos a los que están afectas, según su naturaleza.<sup>281</sup>

Es de añadir que los impuestos al comercio exterior representaron en 2003 el 4,6% de la recaudación tributaria.

Asimismo, es de agregar que, aunque el arancel de tasa de 6% grava la importación de bienes, la tasa media efectiva está en torno al 2%, como resultado de los diversos acuerdos comerciales que el país ha suscrito.

Finalmente, es de señalar que para el 2007, según información de la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, los impuestos al comercio exterior recurran solamente un 2% del total de los ingresos tributarios.<sup>282</sup>

---

<sup>279</sup> Vid., Descripción del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>280</sup> Ibid.

<sup>281</sup> Ibid.

<sup>282</sup> Vid., CUEVAS OZIMICA, Alberto, Op. Cit., p. 98.

## 2.4 Nivel de recaudación

El nivel de recaudación de Chile, en comparación con otros países latinoamericanos y del Caribe, está en un rango medio.

Ese nivel, parece satisfacer los objetivos económicos y administrativos deseables del sistema impositivo chileno.

Al respecto, es de mencionar que un estudio llevado a cabo por la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) denominado: La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL, en Brasilia, el 31 de mayo de 2010,<sup>283</sup> deja ver el nivel medio de ingresos tributarios de Chile (en una escala de más a menos), pues lo sitúa en el lugar veinte de entre treinta y cuatro países de América Latina y el Caribe, en porcentajes relacionados con el PIB, en los años 1990, 2000 y 2008.<sup>284</sup>

A continuación, transcribimos los cuadros VII.1 y VII.2 del referido estudio de la CEPAL, enfatizando el caso de Chile, y el de México, que en la tabla ocupa el último lugar de ingresos tributarios:

**Cuadro VII.1**  
**AMÉRICA LATINA: INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL,**  
**INCLUIDAS LAS CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL**  
**(En porcentajes del producto interno bruto)**  
**1990 2000 2008)**

	1990	2000	2008
Argentina a	16,0	21,5	24,4
Bolivia (Estado Plurinacional de) a	9,3	17,9	21,7
Braail a	16,4	20,4	16,5
Chile a	15,5	18,0	20,0
Colombia a b	9,5	14,2	18,1
Costa Rica a	10,2	12,2	11,1
Cuba	—	27,2	22,2
Ecuador	10,1	11,5	14,5

El Salvador	10,5	12,4	14,4
Guatemala	7,6	10,9	13,4
Haití	7,1	7,5	9,5
Honduras	10,9	14,3	15,7
México	11,4	11,0	9,4
Nicaragua	8,0	17,6	11,7
Panamá	14,7	18,0	18,3
Paraguay	9,9	12,0	13,7
Perú	11,7	14,1	17,4
Rep. Dominicana	7,1	11,3	15,4
Uruguay	21,2	22,5	23,1
Venezuela (ta pública bilateralmente)	10,7	11,6	14,7
Promedio de América Latina (no incluye a Cuba)	12,9	15,7	18,4
Promedio de América Latina	12,9	15,3	18,7

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.  
 a. Corresponde al gobierno general. b. La cifra de 2008 corresponde a 2007.

<sup>283</sup> Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, Op. Cit., p. 248.

<sup>284</sup> Para la CEPAL, los sistemas fiscales de América Latina y el Caribe se caracterizan actualmente por tres aspectos:

- Baja presión tributaria;
- Tributación regresiva; y
- Orientación deficiente del gasto público.

La CEPAL considera que si bien se han registrado ciertos avances frente a esas limitaciones, aún persiste una estructura tributaria altamente concentrada en los impuestos al consumo; elevados niveles de evasión y elusión; una escasa recaudación de impuestos directos como los que recaen sobre la renta —sobre todo de aquellos que provienen de las personas físicas—, en comparación con los países desarrollados; y una relevancia poco significativa o nula de los gravámenes de tipo patrimonial. De esta forma, lejos de funcionar como un mecanismo que favorece la distribución más equitativa del ingreso, los sistemas tributario y de gasto público de la región, están presionando hacia una mayor desigualdad. Ídem., pp. 250 – 251.

**Cuadro VII.2**  
**EL CARIBE: INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL, SIN INCLUIR**  
**CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL a**  
**(En porcentajes del producto interno bruto)**

	1990	2000	2008
Antigua y Barbuda	18,4	15,8	21,3
Bahamas b	15,7	15,5	15,5
Barbados b c	28,2	31,1	34,1
Belice b	...	23,9	21,2
Dominica b	22,9	24,9	28,9
Granada	22,3	22,7	23,7
Guyana	27,6	29,1	32,0
Jamaica	20,7	22,6	26,5
Saint Kitts y Nevis	19,9	21,2	27,0
San Vicente y las Granadinas	24,0	24,0	28,1
Santa Lucía	26,0	22,5	27,1
Suriname b	...	34,1	22,8
Trinidad y Tabago (sic) b	22,4	25,3	33,8
Promedio del Caribe	22,6	24,0	26,3

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.

a. Años fiscales. Las cifras no incluyen contribuciones a la seguridad social.

b. Las cifras de 1990 en el caso de las Bahamas y Barbados corresponden a 1995, de Dominica a 1993 y de Trinidad y Tabago (sic) a 1999. Los valores de 2000 de Belice y Suriname corresponden a 2001.

c. Sector público no financiero.

De las cifras de la CEPAL, es palpable el porcentaje medio de recaudación de Chile y el muy bajo nivel de México:<sup>285</sup> Ello porque de un grupo de veinte países de América Latina y catorce del Caribe, en el año de 2008 Chile se situó en vigésimo sitio, en tanto que México ocupó el último lugar (treinta y cuatro) incluso por debajo de Haití y Guatemala.<sup>286</sup>

En contraste, se nota que los países latinoamericanos con mayores ingresos tributarios son Brasil con 35.5% y Argentina con 30.6% del PIB. En ambos casos, la recaudación ha aumentado en el transcurso de casi dos décadas. Los países del Caribe con mayor nivel de ingresos recaudados fueron Barbados y Trinidad y Tobago, seguidos por Guyana.

Por lo que hace al bajo nivel de recaudación de México, es de mencionar que ya se observaba desde décadas anteriores. Por ejemplo, en el año de 1980, los ingresos tributarios (sin incluir en Impuesto Especial de Productos y Servicios, IEPE, de gasolinas) fueron del orden del 9.63% del PIB; en 1990, alcanzaron la cifra de 11.4%; después, en 1998, bajaron al 9.19%; en el año 2000 fueron del 11.0%; y en 2008 se redujeron a un 9.4% del PIB.<sup>287</sup>

En cuanto al nivel medio de ingresos tributarios de Chile, es de observar que su carga tributaria ha ido en ascenso, ya que en 1990, alcanzó la cifra de 15.5%; en el año 2000 llegó al 18.9%; y en 2008 aumentó a un 20.9% del PIB.<sup>288</sup>

---

<sup>285</sup>En opinión de la CEPAL, una forma de evaluar si el nivel de recaudación y la estructura tributaria son “adecuados” es comparando la relación entre impuestos y PIB en un amplio número de países. La situación de América Latina y el Caribe respecto de otras regiones del mundo es muy reveladora. En 2007, la carga tributaria de la OCDE representó casi dos veces la de América Latina como porcentaje del PIB. Por otra parte, en diferentes estudios sobre la materia, se muestra que el nivel potencial de recaudación de los países de la región es considerablemente más alto que el efectivo. De acuerdo con un trabajo reciente de Gómez Sabaini, Jiménez y Podestá (2010), solo en la Argentina, el Brasil, el Estado Plurinacional de Bolivia y Nicaragua existe una presión tributaria elevada en relación con el PIB per cápita, mientras que en el Uruguay y Costa Rica la carga tributaria parece compatible con su grado de desarrollo. En los demás países de la región, incluido Chile, se registra una presión tributaria claramente inferior a la que deberían tener de acuerdo con sus niveles de desarrollo. Esto quiere decir que hay margen para aumentar los ingresos públicos y, con ello, la capacidad redistributiva del Estado gracias a la provisión de mayores recursos. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, Op. Cit., p. 248.

<sup>286</sup>En el documento: Panorama General del Gasto Público en América Latina y México, de Paunovic, Igor, presentado en la Conferencia que dictó en la Cámara de Diputados, el 14 de mayo de 2007, señaló que en 1990 México recaudó un 12.6%; en 1995 un 11.3%; en el año 2000, un 12.1%; y, en el 2005, un 11.0%. Vid., PAUNOVIC, Igor, Panorama General del Gasto Público en América Latina y México, Cámara de Diputados, el 14 de mayo de 2007.

<sup>287</sup>Vid., RUIZ, Tomás, El sistema fiscal mexicano: avances y retos. Propuestas para una reforma fiscal integral, Revista Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, Distrito Federal, Año LIX, 7 de julio de 1999, p. 4.

<sup>288</sup>Con su 20.9% de ingresos tributarios de 2008, Chile se ubicó entre los países de América Latina que está por encima del promedio de la región que es de 18.4%.

De esa carga, es de indicar que:

- En los 80s la carga tributaria promediaba un 19,2%, cercana al 20% del PIB, reflejo de una estructura tributaria más gravosa, que estuvo vigente desde principios de esa década;
- Para el período de 1988-1990, hubo un descenso de la carga hasta un nivel de 15,5% en 1990. Este descenso fue consecuencia de una serie de reducciones de impuestos, efectuados en una época de bonanza fiscal y previa al plebiscito de 1989;
- En el año 1993, la carga tributaria ascendió a un nivel de 16,8% del PIB;
- En 1996 la carga tributaria en Chile ascendió a 18,7% del PIB;<sup>289</sup>
- Para el año 1997, la carga tributaria neta alcanzó un 18,5% del PIB;<sup>290</sup>
- Para el 2000 llegó al 18.9%;
- En el 2003, el Gobierno Central recolectó impuestos por un valor equivalente a 16,3% del PIB, cifra levemente inferior al 16,8% del año 1993;
- Para el 2008, aumentó hasta llegar a un 20.9% del PIB.

Ahora bien, en el referido estudio de la CEPAL, dicho organismo puso de relieve las dificultades que tienen los gobiernos subnacionales para recaudar tributos propios. Pudo observar lo ocurrido con el impuesto predial, que suele ser el tributo más importante con el que cuentan los gobiernos locales. A ello, notó que en América Latina su recaudación se sitúa en promedio alrededor del 0,4% del producto; es decir, la quinta parte de lo percibido por los países desarrollados. Sin embargo, la situación varía entre los países, dado que en algunos este indicador es inferior al 0,2% del PIB, como en México, mientras que en Chile, Argentina, Bolivia, Colombia y el Uruguay se encuentra entre el 0,5% y el 0,7% del producto.<sup>291</sup>

---

<sup>289</sup> Vid., JORRATT, Michael y BARRA, Patricio, Un análisis del sistema tributario chileno, Op. Cit., p. 27.

<sup>290</sup> Esa carga se ubicó por debajo de la carga tributaria de los países desarrollados y por encima de la carga tributaria de la mayoría de los países de Latinoamérica, aunque no del Caribe. La componente tributaria local chilena alcanzó a un 0,9% del PIB en 1997, por lo que descontando dicha componente, se obtuvo una carga global para el gobierno central en 1997 de 17,6% del PIB.

<sup>291</sup> Esos resultados ponen de relieve la necesidad de fortalecer el impuesto sobre los bienes inmobiliarios en los niveles subnacionales de los países de la región, ya sea mediante menores exenciones, la eliminación de las amnistías y los perdones fiscales, y mejoras en la administración tributaria, por ejemplo en las actividades de catastro, la actualización del valor de las propiedades y la cobranza del impuesto. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, p. 152.

También pudo apreciar que tres son los factores que inciden en la capacidad de recaudación fiscal y en la forma en que se distribuye la captación de estos recursos a lo ancho de la sociedad: la carga tributaria, su estructura y el control de la evasión de impuestos. Igualmente, notó que la evolución de la carga tributaria entre 1990 y 2008 muestra que la presión media de la región creció apreciablemente del 12,9% en 1990, al 18,4% en 2008.<sup>292</sup>

Por otra parte, de la estructura tributaria de Chile, es de observar que presenta una gran preponderancia de los impuestos al consumo y una menor participación de los impuestos a la renta.

En la recaudación de los impuestos al consumo, predomina el IVA, el cual tiene pocas exenciones y tasas especiales.

Respecto del Impuesto a la Renta, las utilidades de las empresas se hallan gravadas actualmente con una tasa relativamente pequeña, que es del 17%, pero que era menor en años anteriores, y su tributación, además, está integrada con el impuesto personal, evitando la doble imposición.<sup>293</sup>

## 2.5 Órganos de administración y justicia tributaria en Chile

### 2.5.1 Servicio de Impuestos Internos

Los recursos del Gobierno Central chileno son recaudados por el Servicio de Impuestos Internos (SII).

A ese Servicio corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.<sup>294</sup>

A dicho Servicio compete:

- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias; fijar normas; impartir instrucciones; y dictar órdenes, a fin de asegurar su aplicación y fiscalización;
- Supervigilar el cumplimiento de las leyes tributarias que le han sido encomendadas; conocer y fallar como tribunal de primera instancia los reclamos que

---

<sup>292</sup>Ídem., 247.

<sup>293</sup>Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>294</sup>Vid., el artículo 1 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, cuyo texto se fija por el decreto con fuerza de ley n° 7, de Hacienda, de 30 de septiembre de 1980.

presenten los contribuyentes; y asumir la defensa del Fisco ante los Tribunales de Justicia en los juicios sobre aplicación e interpretación de leyes tributarias; y

- En lo que se refiere a los contribuyentes, tiene que crear conciencia tributaria, informarlos sobre el destino de los impuestos y las sanciones a que se exponen por el no cumplimiento de sus deberes.

Tal Servicio depende del Ministerio de Hacienda y está constituido por la Dirección Nacional, y su Dirección de Grandes Contribuyentes, ambas con sede en la capital de la República, y por las Direcciones Regionales.<sup>295</sup> La Dirección de Grandes Contribuyentes tiene competencia sobre todo el territorio chileno y ejerce jurisdicción sobre los contribuyentes calificados como “Grandes Contribuyentes” por Resolución del Director, cualquiera fuere su domicilio. Ello sin perjuicio de la jurisdicción territorial de los Directores Regionales.<sup>296</sup>

La misión del referido Servicio, como Institución del Estado, radica en administrar con equidad y justicia el sistema de tributos internos de destino fiscal, facilitando el cumplimiento voluntario mediante la provisión de servicios de calidad, adecuados a cada tipo de contribuyente; velando por el correcto cumplimiento tributario con estricto apego a la legalidad vigente y focalizando el esfuerzo fiscalizador en los contribuyentes con comportamiento tributario riesgoso.<sup>297</sup>

La visión del SII reside en ser percibido por sus clientes como una institución de excelencia, transparente, que ejecuta su labor con equidad y estricto apego a las leyes y normas vigentes, que provee servicios de calidad, que facilitan el cumplimiento de sus obligaciones. Asimismo, ser reconocido como un actor relevante en el quehacer económico y participa activamente en el campo internacional, y mantener valiosos vínculos con otras instituciones relacionadas, a la vez que dará apoyo permanente a las tramitaciones legislativas de proyectos tributarios.<sup>298</sup>

Los objetivos del SII consisten en:

- Mejorar la comunicación y la atención al contribuyente;
- Adaptar el SII a los cambios en la nueva justicia tributaria;
- Perfeccionar el control de la evasión mediante la fiscalización segmentada;

---

<sup>295</sup>Vid., el artículo 2 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>296</sup>Vid., el artículo 3 bis de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>297</sup>Vid., la página del SII en: [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/acerca/historia.htm](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm) (consultada en febrero de 2011).

<sup>298</sup>Vid., la página del SII en: [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/acerca/historia.htm](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm) (consultada en febrero de 2011).

- Modernizar la función Normativa Tributaria;
- Desarrollar innovaciones e intensificar el uso de tecnologías informáticas, haciendo de la Web el canal principal de comunicación del SII con los contribuyentes; y
- Focalizar las políticas hacia una gestión moderna de las personas y promover una cultura colaborativa e integradora entre áreas.

Los principios y valores del SII son:<sup>299</sup>

- El respeto estricto a la normativa vigente y a los derechos de los contribuyentes;<sup>300</sup>
- La probidad, destacándose el SII por ser un organismo transparente, por eso se exige a sus funcionarios los más altos estándares de probidad en el desarrollo de su labor cotidiana;<sup>301</sup>
- Búsqueda permanente de mejores prácticas y mayor eficiencia y eficacia en sus procesos;<sup>302</sup>
- Colaborar con las instituciones de la Administración Tributaria y otros aliados estratégicos;<sup>303</sup>
- Búsqueda permanente de la calidad en la interacción con sus clientes;<sup>304</sup>

---

<sup>299</sup>Vid., la página del SII en: [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/acerca/historia.htm](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm) (consultada en febrero de 2011).

<sup>300</sup>El respeto a la ley y la normativa vigente es un sello que marca el accionar del SII, desarrollando diversas acciones para asegurar su cumplimiento. Entre estas destacan: procesos permanentes de capacitación a los funcionarios; revisión y ajuste de la normativa generada por el SII, para adecuarla a los cambios legales que se producen en el país; y acciones de auditoría interna a los procesos del SII, para verificar que su funcionamiento se ajusta a las leyes y reglamentos correspondientes.

<sup>301</sup>Asimismo, el SII privilegia las acciones de prevención en materia de probidad, tales como capacitación a los funcionarios, establecimiento de normas y reglas claras de conducta y procesos lo más simples y transparentes posible para reducir los riesgos de acciones que vayan contra la probidad.

<sup>302</sup>El SII mantiene procesos permanentes de revisión de sus procedimientos, comparándose con aquellas organizaciones que realizan labores similares al SII y muestran tener las mejores prácticas, ya sean públicas, privadas, nacionales o extranjeras. Estos procesos de búsqueda, significan también innovar, creando nuevos estándares, en caso de no encontrar procesos que puedan ser imitados en otras organizaciones.

<sup>303</sup>El SII privilegia una acción coordinada y cooperativa con la Tesorería General de la República, el Servicio Nacional de Aduanas y otras instituciones públicas (Carabineros, Investigaciones de Chile, Banco Central, SREl, etc.). Estableciendo mecanismos expeditos de cooperación en temas comunes, tales como desarrollo de sistemas, procedimientos y políticas aplicadas, definiendo contrapartes claras que ayuden al proceso modernizador de la Administración Tributaria en su globalidad y acrecentar los niveles de confianza entre las instituciones y sus integrantes.

<sup>304</sup>El SII revisa continuamente los servicios que ofrece a sus clientes y sus procedimientos de fiscalización, con el fin de perfeccionarlos para asegurar que cumplan con estrictos estándares de calidad y sean valorados positivamente por quienes los reciben.

- Asumir un rol activo en el desarrollo de la comunidad;<sup>305</sup> y
- Trabajo colaborativo.<sup>306</sup>

A lo anterior, es de añadir que un funcionario con el título de “Director”, es el Jefe Superior del SII. Tal funcionario es nombrado por el Presidente de la República, siendo de su exclusiva confianza.<sup>307</sup>

A ese funcionario corresponden, entre otras, las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones:<sup>308</sup>

- Planificar las labores del Servicio y desarrollar políticas y programas que promuevan la más eficiente administración y fiscalización de los impuestos;
- Promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante el establecimiento de sistemas de premios o incentivos al público en general, en la forma que estime conveniente, y sin sujeción a otra limitación que las disponibilidades presupuestarias;
- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos;
- Asesorar al Ministerio correspondiente en la negociación de Convenios Internacionales que versen sobre materias tributarias; interpretar sus disposiciones; impartir instrucciones para su aplicación; y adoptar las medidas necesarias y mantener los contactos con el extranjero que sean convenientes para evitar la elusión y la evasión de impuestos en el ámbito internacional;
- Dirigir, organizar, planificar y coordinar el funcionamiento del Servicio, dictar las órdenes que estime necesarias o convenientes para la más expedita marcha del mismo; supervigilar el cumplimiento de las instrucciones que imparte y la estricta sujeción de los dictámenes y resoluciones a las instrucciones que sobre las leyes y reglamentos emita la Dirección;

---

<sup>305</sup> El SII mantiene un compromiso activo y constante con la sociedad, con una permanente mirada de futuro, promoviendo acciones educativas, inculcando valores cívico-tributarios o impulsando políticas que ayuden a estimular el crecimiento de algún subsector económico en particular.

<sup>306</sup> La cultura de trabajo del SII debe apuntar a mantener permanentemente una red de cooperación y colaboración entre las diversas áreas que potencien el cumplimiento de los objetivos institucionales.

<sup>307</sup> Ese Director es seleccionado, nombrado y remunerado conforme a las normas establecidas en el Título VI, de la ley N° 19.882, que Regula Nueva Política de Personal a los Funcionarios Públicos, sujetándose en todo a las reglas a que se refiere el citado Título. Subrogan a ese Director, los Subdirectores o los Directores Regionales, en el orden de precedencia que determine el Director. Vid., el artículo 6 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>308</sup> Vid., el artículo 7 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

- La representación del Fisco, cuando fuere necesario, en la aplicación y fiscalización de los impuestos;
- Representar al Servicio en todos los asuntos, incluidos recursos judiciales en que la ley le asigne la calidad de parte, y los recursos extraordinarios que se interpongan en contra del mismo Servicio con motivo de actuaciones administrativas o jurisdiccionales;
- Ejercer el cuidado administrativo de los casos en que se hubieren cometido infracciones fiscales sancionadas con multa y pena corporal, respecto de los cuales el Servicio efectuó la recopilación de antecedentes destinada a fundamentar la decisión correspondiente;
- Decidir si ejercerá la acción penal por las infracciones sancionadas con multa y pena corporal, y, de resolver ejercerla, determinar si formulará denuncia o interpondrá querrela, por sí o por mandatario, o, de estimarlo necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado;
- Administrar los bienes del Servicio;
- Encargar al personal, además de las obligaciones y funciones propias del cargo, el cumplimiento de otras obligaciones y funciones de acuerdo con la Ley Orgánica del Servicio;
- Autorizar a los Subdirectores, Directores Regionales o a otros funcionarios para resolver determinadas materias o para hacer uso de alguna de sus atribuciones, actuando “por orden del Director”, sin otras limitaciones que las que determine el propio Director;
- Nombrar al personal y poner término a sus funciones en cualquier momento; destinarlo y asignarle comisiones de servicios o de estudio, y dictar toda otra disposición sobre administración de personal y las relativas a régimen interno que, a su juicio exclusivo, se requieran para garantizar la marcha eficiente del Servicio;
- Designar a los subrogantes del Director, Subdirectores, Contralor, Directores Regionales, Secretario General, Jefes de Departamentos, y de cualquiera otra jefatura o cargo del Servicio, estableciendo el orden de precedencia, mediante resoluciones genéricas o particulares que serán habilitantes respecto de la persona o del cargo, según se indique;
- Dictar resoluciones destinadas a hacer efectiva la responsabilidad administrativa de los funcionarios fiscales;

- Fijar horarios de trabajos ordinarios y ordenar la ejecución de trabajos extraordinarios;
- Celebrar contratos de prestación de servicios a honorarios, con personas naturales o jurídicas, para la ejecución de labores específicas, con entera independencia de toda otra autoridad y sin sujeción a otro requisito que las disponibilidades presupuestarias;
- Fijar y modificar la organización interna de las unidades del Servicio, asignándoles el personal necesario, fijarles y modificarles sus sedes, jurisdicciones territoriales y sus dependencias, y sus atribuciones y obligaciones, sin que el ejercicio de esta facultad pueda originar modificaciones de la Planta y estructura del Servicio;
- Ejecutar los actos y celebrar los contratos que estime necesarios para el cumplimiento de los fines del Servicio y, entre otros, comprar, construir, reparar, arrendar y dar en arrendamiento, y mantener toda clase de bienes muebles e inmuebles, y vender servicios, con entera independencia de toda otra autoridad y sin sujeción a otro requisito que las disponibilidades presupuestarias;
- Asesorar e informar al Ministro de Hacienda, cuando éste lo requiera en materias de competencia del Servicio y en la adopción de las medidas que a su juicio sean necesarias para la mejor aplicación y fiscalización de las leyes tributarias; y proponerle las reformas legales y reglamentarias que sean aconsejables; y
- Las demás atribuciones y deberes que se señalan en la Ley Orgánica del Servicio, en el Código Tributario<sup>309</sup> y en las demás disposiciones legales vigentes o que se dicten.

Si en el ejercicio de las facultades exclusivas de interpretación y aplicación de las leyes tributarias que tiene el Director de Impuestos Internos, se originaren contiendas de competencia con otras autoridades, ellas serán resueltas por la Corte Suprema.<sup>310</sup>

Del SII, es de agregar que sus antecedentes se remontan al año de 1902, año en que el Gobierno del Presidente Germán Riesco estableció el impuesto a la producción de alcoholes y promulgó la Ley N° 1.515, que creó la “Administración de los Impuestos sobre Alcoholes”, un servicio público encargado de fiscalizar el nuevo tributo. En 1912, esa Administración se transformó en la Dirección General

---

<sup>309</sup>Vid., el artículo 6 del Código Tributario. Asimismo, Vid., el artículo 43 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>310</sup>Igual norma se aplica respecto de las funciones que en virtud del Código Tributario y del Estatuto Orgánico del Servicio deben o pueden ser ejercidas por los Directores Regionales o por los funcionarios que actúen "por orden del Director" o "por orden del Director Regional", en su caso. Vid., el artículo 7 del Código Tributario.

de Impuestos y cuatro años después, en 1916, a su nombre se le agregó el vocablo “Internos”. Posteriormente, en 1969, un Decreto con Fuerza de Ley estableció el Rol Único Tributario -sistema de identificación único para todos los contribuyentes de Chile; su confección, mantenimiento y permanente actualización se encomendaron a la Dirección Nacional del Servicio. Ulteriormente, siguiendo las recomendaciones de la Misión Kemmerer, norteamericana, por Decreto del Ministerio de Hacienda en 1972 se organizó la Dirección General de Impuestos Internos, dándole una determinada estructura con su primer reglamento orgánico. Con los años, una reforma en su estructura le dio el nombre a Servicio de Impuestos Internos.<sup>311</sup>

Finalmente, es de señalar que en Chile se asigna al SII un presupuesto de un 0,07% del PIB, el cual es menor no sólo al de los países más desarrollados, sino también al de países sudamericanos.

## 2.5.2 Servicio Nacional de Aduanas

En materia aduanera, Chile cuenta con el Servicio Nacional de Aduanas (SNA), que tiene una larga historia, y juega un importante papel en el desarrollo del comercio exterior y en la fiscalización del ingreso y salida de mercancías de ese país.

En virtud de la inserción internacional de Chile y de los nuevos Tratados de Libre Comercio y Acuerdos Comerciales suscritos por dicho país, la función que atañe al SNA no sólo radica en la recaudación de los derechos aduaneros y de impuestos de carácter interno a las importaciones, sino también en implementar la puesta en marcha de dichos acuerdos internacionales, siendo un ente facilitador del comercio exterior.<sup>312</sup>

Tal Servicio es público y dependiente del Ministerio de Hacienda, encargado de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos de la República de Chile; de intervenir en el tráfico internacional, para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros

---

<sup>311</sup>El SII, en sus 106 años de existencia, solamente ha tenido 18 Directores, designados por el Presidente de la República y de su exclusiva confianza. El promedio de permanencia, de seis años, es superior al registrado en la mayor parte de los países de Latinoamérica.

<sup>312</sup>El Servicio Nacional de Aduanas cumple funciones claves para el desarrollo de Chile, teniendo un rol preponderante en materia de comercio exterior, especialmente, en la facilitación y agilización de las operaciones de importación y exportación, a través de la simplificación de trámites y procesos aduaneros. Asimismo, debe resguardar los intereses de Chile y de la ciudadanía, fiscalizando dichas operaciones, de manera oportuna y exacta, determinando los derechos e impuestos vinculados a éstas y verificando que no ingresen al país mercancías que puedan ser consideradas peligrosas. Vid., la siguiente página: [http://www.aduana.cl/prontus\\_aduana/site/artic/20090414/pags/20090414104545.html](http://www.aduana.cl/prontus_aduana/site/artic/20090414/pags/20090414104545.html) (consultada en febrero de 2011).

que determinen las leyes; y de generar las estadísticas de ese tráfico por las fronteras, sin perjuicio de las demás funciones que le encomienden las leyes.<sup>313</sup>

El SNA está constituido por la Dirección Nacional, las Direcciones Regionales y las Administraciones de Aduanas. A su vez, la Dirección Nacional está formada por las siguientes Subdirecciones: Técnica, Jurídica, de Fiscalización, de Recursos Humanos, Administrativa y de Informática.<sup>314</sup>

La administración del SNA corresponde al Director Nacional de Aduanas, y a los Subdirectores, Directores Regionales y Administradores de Aduanas, en el ámbito de su jurisdicción.<sup>315</sup>

El Director Nacional es el Jefe Superior del SNA: Su nombramiento compete al Presidente de la República, siendo de su exclusiva confianza.<sup>316</sup>

Dicho Director Nacional tiene la autoridad, atribuciones y deberes inherentes a su calidad de Jefe Superior del SNA y, en consecuencia, sin que ello implique limitación, le corresponden las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones:<sup>317</sup>

- Planificar, organizar, dirigir, coordinar y supervigilar el funcionamiento del Servicio;
- Fijar y modificar la organización interna de las Unidades del Servicio, asignándole el personal necesario, fijándoles sus atribuciones, obligaciones y dependencias;<sup>318</sup>
- Ordenar que cualquier Aduana sea intervenida por los funcionarios que designe al efecto;

---

<sup>313</sup> Vid., el artículo 1 de la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas en el Decreto con Fuerza de Ley N° 329, de 1979, del Ministerio de Hacienda publicado en el Diario Oficial de 20 de junio de 1979.

<sup>314</sup> Con sujeción a la Planta del Servicio, el Director Nacional establece los Departamentos que dependen de las Subdirecciones, y los que dependen directamente de él. También hay un Comité Asesor y Consultivo, constituido por el Director Nacional, que lo presidirá; por un representante de la Dirección del Litoral y Marina Mercante, de la Dirección de Aeronáutica, de la Dirección General de Carabineros y de la Empresa Portuaria de Chile, respectivamente, cuya función es proponer las normas para coordinar las acciones que desarrolle el Servicio de Aduanas con las funciones que corresponden a las referidas instituciones en materia de tráfico y servicio aduanero. Vid., el artículo 2 de la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas.

<sup>315</sup> Vid., el artículo 3 de la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas.

<sup>316</sup> Vid., el artículo 3 de la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas.

<sup>317</sup> Vid., el artículo 4 de la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas.

<sup>318</sup> Ello sin que el ejercicio de esa facultad pueda originar modificaciones en la planta, funciones y estructura del SNA dentro de las normas establecidas por la ley.

- Asesorar e informar al Ministerio de Hacienda en los asuntos propios de la competencia del Servicio y presentarle dentro del primer trimestre de cada año una memoria del Servicio, y dentro de los primeros quince días de cada mes, un estado de las entradas aduaneras del mes anterior;
- Convocar y presidir el Comité Asesor y Consultivo, y dictar con acuerdo de éste las normas para su funcionamiento;
- Dictar, de conformidad a la ley y el reglamento, las resoluciones de nombramiento de los Agentes de Aduana y ejercer la jurisdicción disciplinaria sobre ellos;
- Interpretar administrativamente, en forma exclusiva, las disposiciones legales y reglamentarias de orden tributario y técnico, cuya aplicación y fiscalización correspondan al Servicio, y en general, las normas relativas a las operaciones aduaneras y dictar órdenes e instrucciones necesarias para darlas a conocer a todos los empleados de Aduanas, que estarán obligados a cumplirlas;
- Dictar las normas de régimen interno y los manuales de funciones o de procedimiento, órdenes e instrucciones para el cumplimiento de la legislación y reglamentación aduanera y para la buena marcha del Servicio, y supervigilar el cumplimiento de todos ellos;
- Proponer al Ministerio de Hacienda la emisión de los reglamentos cuya aplicación corresponda al Servicio;
- Disponer, mediante resolución fundada, la habilitación de lugares especiales de almacenamiento fiscal de mercancías que por su naturaleza no puedan ser depositadas en los recintos fiscales destinados al efecto, por ser éstos insuficientes o carecer de elementos materiales adecuados;
- Proponer la contratación de personas ajenas al Servicio para atender las operaciones aduaneras en puntos de escasa importancia, las que dispondrán para el desempeño de sus funciones de las facultades, atribuciones y responsabilidades que se le otorguen;
- Fallar los asuntos contenciosos que se le entregan a su conocimiento, de conformidad a la ley;
- Proponer al Ministerio de Hacienda la designación de expertos especializados en calidad de asesores, a contrata o a honorarios, para estudios, labores docentes u otros trabajos que sean necesarios para el Servicio;
- Habilitar extraordinariamente a empleados para que desempeñen las funciones de fiscalizador, cuando así lo requieran las necesidades del Servicio;

- Dictar las resoluciones generales o particulares que fueren necesarias en materias relativas a personal;<sup>319</sup>
- Fallar en última instancia los reclamos sobre clasificación arancelaria y aplicación de derechos, impuestos y tasas cuyo cálculo o percepción se haga por las Aduanas;<sup>320</sup>
- Determinar la naturaleza y cuantía de las cauciones que estime conveniente exigir en las tramitaciones, actuaciones y gestiones aduaneras y dictar las normas para hacerlas efectivas;
- Delegar en los funcionarios directivos que estime pertinentes, las facultades que le confieren las leyes o reglamentos, cuando las necesidades del Servicio lo requieran;
- Atender la publicación de un Boletín Oficial de Aduanas en que se inserten disposiciones y normas relacionadas con el Servicio, como asimismo, las materias de divulgación aduanera que se consideren de interés;<sup>321</sup>
- Presentar al Ministerio de Hacienda, el presupuesto de gastos del Servicio, así como los planes y programas para el siguiente año;
- Constituir comités internos de trabajo;
- Establecer en las Zonas Secundarias, perímetros fronterizos de vigilancia especial, en los cuales las existencias y tráfico de mercancías estarán sujetos a las prohibiciones y restricciones que se establezcan para dicho efecto;
- Dispensar, con aprobación del Presidente de la República, total o parcialmente del cumplimiento de las disposiciones aduaneras, al tráfico fronterizo que efectúen las personas que viven al oriente de las aduanas terrestres, con el objeto de abastecerse de las mercancías necesarias para su subsistencia;<sup>322</sup>
- Efectuar los actos y celebrar los contratos necesarios para el cumplimiento de los fines del Servicio, con cargo a los recursos que legalmente le hayan sido asignados;

---

<sup>319</sup> Ello de conformidad al Estatuto Administrativo y demás disposiciones legales vigentes.

<sup>320</sup> El fallo que expida el Director Nacional será sin ulterior recurso y regirá en todas las Aduanas no pudiendo ser desconocido ni invalidado por autoridad, sin perjuicio de las acciones judiciales que procedan.

<sup>321</sup> El director responsable del Boletín será el Subdirector que determine el Jefe Superior del Servicio.

<sup>322</sup> En la misma forma, podrá establecer modalidades especiales para el cobro de los derechos que correspondan.

- Celebrar contratos de concesión y arrendamiento respecto de los bienes inmuebles que hubieren sido destinados al Servicio, o que éste hubiere adquirido para sí o para el Fisco y que estén destinados a dicho Servicio;
- Convocar a propuestas públicas, aceptarlas o rechazarlas, de conformidad a las disposiciones legales y reglamentarias;
- Administrar los bienes del Servicio y velar por su buen uso y conservación, sometiéndose, en todo caso, a las normas que rigen la materia;
- Ejercer las demás facultades y atribuciones que la Ordenanza de Aduanas u otras leyes conferían a la Junta General de Aduanas, con excepción de aquellas que le corresponden a dicha Junta como Tribunal; y
- Representar al Servicio en todos los asuntos, incluidos los judiciales, en que la ley le asigne la calidad de parte, o de víctima en los delitos aduaneros, y en los recursos extraordinarios que se interpongan en contra del mismo Servicio con motivo de actuaciones administrativas o jurisdiccionales, así como deducir, querellas o denuncias.<sup>323</sup>

De tal Servicio, es de añadir que cuenta con 1.420 funcionarios, que se distribuyen entre la Dirección Nacional, con sede en Valparaíso, diez Direcciones Regionales y seis Administraciones de Aduana. La Institución se hace presente en un total de 90 puntos de control, incluyendo puertos, aeropuertos y avanzadas fronterizas.

### 2.5.3 Tribunales Tributarios y Aduaneros

En Chile existen Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) que constituyen la primera instancia ante reclamaciones presentadas por los contribuyentes en la correcta determinación de sus obligaciones y derechos tributarios. Frente a las sentencias de primera instancia que dicten estos tribunales, los contribuyentes pueden recurrir a los Tribunales Superiores de Justicia, ya sea a la Corte de Apelaciones que opera como segunda instancia y la Corte Suprema de Justicia, que opera como instancia superior.<sup>324</sup>

Esos órganos se encuentran reglados, primordialmente, por la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, Ley N° 20.322, del 13 de enero, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera (publicada en el Diario Oficial de 27 de enero 2009).

---

<sup>323</sup>Ello por los delitos contemplados en el artículo 7 de la ley N 18.480; artículo 7 de la ley N 18.708; y artículos 29, 30 y 31 de la ley N 18.634, para cuyo efecto dicho funcionario podrá, cuando lo estime necesario, requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado.

<sup>324</sup>Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

Se trata de órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio, consisten en:<sup>325</sup>

- Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes;<sup>326</sup>
- Conocer y fallar las denuncias a que se refiere el artículo 161 del Código Tributario y los reclamos por denuncias o giros contemplados en el número tercero del artículo 165 del mismo cuerpo legal;<sup>327</sup>
- Resolver las reclamaciones presentadas conforme al Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas y las que se interpongan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 186 y 187 de esa Ordenanza;<sup>328</sup>
- Disponer, en los fallos que se dicten, la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes;
- Resolver las incidencias que se promuevan durante la gestión de cumplimiento administrativo de las sentencias;
- Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a que se refiere el párrafo 2º del Título III del Libro Tercero del Código Tributario;
- Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos establecido en el párrafo 4 del Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas; y
- Conocer de las demás materias que señale la ley.

Al respecto, se entiende por "Juez Tributario y Aduanero", el titular del Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional respec-

<sup>325</sup> Vid., el artículo 1 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

<sup>326</sup> Ello de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario.

<sup>327</sup> El artículo 161 del Código Tributario señala que las sanciones por infracción a las disposiciones tributarias, que no consistan en penas corporales, serán aplicadas por el Director Regional competente, o por los funcionarios que designe conforme a las instrucciones que al respecto imparta el Director, previo el cumplimiento de los trámites que ese mismo dispositivo indica. A su vez, el número tercero del artículo 165 del mismo cuerpo legal establece que notificado el giro de las multas a que se refiere el numeral 1 de dicho precepto, o las infracciones de que trata el numeral 2, el contribuyente podrá reclamar por escrito, dentro del plazo de quince días, contado desde la notificación del giro o de la infracción, en su caso, ante el Director Regional de su jurisdicción.

<sup>328</sup> Es de señalar que la Ordenanza de Aduanas fue promulgada por el Ministerio de Hacienda el 18 de octubre de 2004, siendo publicada el 4 de junio de 2005. Su última modificación data del 27 de enero de 2009.

tivo. En el caso de los TTA que existan ambos cargos, las referencias al "Secretario Abogado", se entienden, indistintamente, respecto del "Secretario Abogado Tributario" y del "Secretario Abogado Aduanero".<sup>329</sup>

En Chile existe un TTA con asiento en cada una de las siguientes comunas del territorio de la República, con la jurisdicción territorial que en cada caso se indica:<sup>330</sup>

- Arica, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la XV Región de Arica y Parinacota;
- Iquique, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la I Región de Tarapacá;
- Antofagasta, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la II Región de Antofagasta;
- Copiapó, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la III Región de Atacama;
- La Serena, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la IV Región de Coquimbo;
- Valparaíso, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la V Región de Valparaíso;
- Rancagua, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la VI Región del Libertador General Bernardo O'Higgins;
- Talca, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la VII Región del Maule;
- Concepción, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la VIII Región del Bío Bío;
- Temuco, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la IX Región de la Araucanía;
- Valdivia, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la XIV Región de Los Ríos;

---

<sup>329</sup> Ese concepto es para los fines de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros; del Código Tributario; de la Ordenanza de Aduanas; y demás leyes tributarias y aduaneras, salvo que de sus textos se desprenda un significado distinto. Vid., el artículo 2 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

<sup>330</sup> Vid., el artículo 3 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

- Puerto Montt, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la X Región de Los Lagos;

- Coyhaique, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la XI Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo; y

- Punta Arenas, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena.

Asimismo, con asiento en la Región Metropolitana de Santiago, existen los siguientes TTA:<sup>331</sup>

- Primer Tribunal, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de las comunas de Santiago, Independencia y Recoleta;

- Segundo Tribunal, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de las comunas de Cerro Navia, Colina, Curacaví, Estación Central, Huechuraba, Lampa, Lo Prado, Pudahuel, Quilicura, Quinta Normal, Renca, Til Til, Conchalí, Maipú, Cerrillos, Padre Hurtado, Peñaflo, Talagante, El Monte, Melipilla, San Pedro, Alhué y María Pinto;

- Tercer Tribunal, con un juez, cuyo territorio jurisdiccional es el de las comunas de San Miguel, La Cisterna, San Joaquín, Pedro Aguirre Cerda, Lo Espejo, La Granja, San Ramón, La Pintana, San Bernardo, Calera de Tango, Buin, Paine y El Bosque; y

- Cuarto Tribunal, con dos jueces, cuyo territorio jurisdiccional abarca el de las comunas de Providencia, Las Condes, Vitacura, Lo Barnechea, Ñuñoa, La Reina, Macul, Peñalolén, La Florida, Puente Alto, Pirque y San José de Maipo.<sup>331</sup>

El Juez Tributario y Aduanero y el Secretario Abogado del TTA son nombrados por el Presidente de la República, de una terna propuesta por la respectiva Corte de Apelaciones. Tal terna se forma de una lista de un mínimo de cinco y un máximo de diez nombres, propuesta por el Consejo de Alta Dirección Pública. El resto del personal de los TTA es nombrado por el Presidente de la Corte de Apelaciones respectiva, previo concurso público.<sup>333</sup>

---

<sup>331</sup>Vid., el artículo 3 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

<sup>332</sup>La distribución de las causas entre los jueces del Cuarto Tribunal se realiza de acuerdo a un procedimiento objetivo y general, que es establecido mediante auto acordado por la Corte de Apelaciones de Santiago.

<sup>333</sup>Vid., el artículo 5 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Para los cargos de Juez Tributario y Aduanero y Secretario Abogado son requisitos:

- Poseer título de abogado;
- Haber ejercido la profesión un mínimo de cinco años; y
- Tener conocimientos especializados o experiencia en materias tributarias o aduaneras.

En el caso de los:

- Secretarios abogados, se les pueden requerir específicamente conocimientos o experiencia en materias tributarias o aduaneras, según el cargo que se trata de proveer;
- Los resolutores deberán poseer título de abogado; y
- Los profesionales expertos deben poseer un título profesional de una carrera de por lo menos diez semestres de duración, otorgado por una universidad del Estado chileno o reconocida por éste, preferentemente de abogado, contador auditor o de ingeniero comercial, con conocimientos especializados en materia tributaria.<sup>334</sup>

Antes de asumir sus funciones, los Jueces Tributarios y Aduaneros deben prestar juramento o promesa de guardar la Constitución y las leyes de la República de Chile ante el Presidente de la respectiva Corte de Apelaciones.<sup>335</sup>

A lo anterior, es de añadir que los Jueces Tributarios y Aduaneros:<sup>336</sup>

- Son personalmente responsables por los delitos de cohecho, falta de observancia en materia sustancial de las leyes que reglan el procedimiento, denegación y torcida administración de justicia y, en general, de toda prevaricación en que incurran en el desempeño de sus funciones;
- Permanecen en sus cargos durante su buen comportamiento;<sup>337</sup> y

---

<sup>334</sup> Vid., el artículo 6 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

<sup>335</sup> Vid., el artículo 7 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

<sup>336</sup> Vid., el artículo 8 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

<sup>337</sup> En todo caso, la Corte Suprema, por requerimiento del Presidente de la República, a solicitud de parte interesada, o de oficio, podrá declarar que los jueces no han tenido buen comportamiento y, previo informe del inculpado y de la Corte de Apelaciones respectiva, en su caso, acordar su remoción por la mayoría del total de sus integrantes. Estos acuerdos se comunicarán al Presidente de la República para su cumplimiento.

- Cesan en sus funciones al cumplir 75 años de edad; por renuncia o incapacidad legal sobreviniente, o, en caso de ser depuestos de sus destinos, por causa legalmente sentenciada.

También es de señalar que los Jueces Tributarios y Aduaneros podrán perder su competencia para conocer determinados negocios por implicancia o recusación declaradas.<sup>338</sup>

Asimismo, es de indicar que son de competencia de los TTA las reclamaciones en contra de las siguientes actuaciones del Servicio Nacional de Aduanas:<sup>339</sup>

- Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes;

- Clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación, practicada por el Servicio de Aduanas;

- Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas; y

- Las demás que establezca la ley.

Finalmente, es de apuntar que:

- Las Cortes de Apelaciones conocerán en segunda instancia de los recursos de apelación que se deduzcan contra las resoluciones del Tribunal Tributario y Aduanero;

- Conocerá de estos recursos la Corte de Apelaciones en cuyo territorio jurisdiccional tenga asiento el tribunal que dictó la resolución apelada;<sup>340</sup> y

- La Corte Suprema conocerá de los recursos de casación en la forma y en el fondo que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones.<sup>341</sup>

---

<sup>338</sup> Eso en virtud de las causales contempladas en los artículos 195 y 196 del Código Orgánico de Tribunales. Para estos efectos, se aplican, en lo pertinente, los artículos 199 a 202, 204 y 205 del mismo Código.

<sup>339</sup> Vid., el artículo 117 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

<sup>340</sup> Vid., el artículo 118 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

<sup>341</sup> Vid., el artículo 119 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

## 2.6. Complejidad del sistema tributario chileno

Diversos autores chilenos critican al sistema tributario chileno por su alta complejidad, sobre todo en lo que hace a la regulación del impuesto a la renta.

En ese sentido, Michael Jorratt asevera que el sistema tributario chileno está lejos de ser un sistema óptimo, porque persisten una serie de situaciones particulares que ocasionan ineficiencias; existe una marcada inequidad en el tratamiento tributario de las rentas del capital y del trabajo; y, sobre todo, hay mucho por hacer en cuanto a la simplificación de la estructura tributaria, particularmente en relación con el Impuesto a la Renta, que es la mayor fuente de complejidad.

Michael Jorratt explica que los sistemas simples son más fáciles de fiscalizar y que existen al menos tres razones que aconsejan buscar un sistema tributario más simple:<sup>342</sup>

*La primera, es que los sistemas tributarios modernos son de autodeclaración, por lo que conviene que sean simples, para facilitar la correcta declaración de los contribuyentes. La segunda razón, es que los sistemas complejos obligan a las personas y empresas a gastar más recursos para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, los cuales en otras circunstancias podrían destinarse a actividades productivas. La tercera razón, y tal vez la más importante, es que los sistemas tributarios complejos facilitan la evasión y elusión de los impuestos, con todos los efectos negativos que esto conlleva. En relación con este punto, se debe destacar que los sistemas tributarios simples aparecen como más justos, lo que favorece un mayor cumplimiento tributario. La complejidad del sistema tributario genera mayores costos, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria. el contribuyente debe invertir mayor tiempo y dinero para poder cumplir con sus obligaciones tributarias.*

El citado autor critica al sistema tributario chileno, señalando que es excesivamente complejo, especialmente por lo que hace al impuesto a la renta, donde incluso hay la necesidad de utilizar el Registro de Fondos de Utilidades Tributables, que es un registro tal vez único en el mundo, y que a juicio de muchos expertos tributarios es el aspecto más complejo del impuesto.

Michael Jorratt proporciona ejemplos de esa complejidad que atañe al sistema tributario chileno:<sup>343</sup>

- La gran cantidad de incentivos que establece;
- La coexistencia de regímenes distintos de tributación para las empresas;

---

<sup>342</sup> Vid., JORRATT, Michael, Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno, Op. Cit.

<sup>343</sup> Ibíd.

- Las variadas franquicias;<sup>344</sup>
- Las variadas exenciones;
- La brecha que existe entre la tasa de impuesto a las empresas (17%) y la tasa marginal máxima de los impuestos personales (40%);<sup>345</sup> y
- El que las franquicias, regímenes especiales, exenciones, etc., por lo general se vean reflejados en leyes e instructivos más extensos, en mayor número de formularios y líneas de declaración, y en cálculos más sofisticados para determinar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y para someterlas a fiscalización.

Michael Jorratt indica que el tratamiento preferencial a las rentas empresariales tiene una serie de problemas y desventajas que deben ser considerados; ello porque, en primer lugar, aumenta la complejidad del impuesto a la renta, lo que implica mayores costos de cumplimiento y de administración; y en segundo lugar, crea incentivos a la elusión, que deben ser frenados con normas legales, que a su vez agregan más complejidad al sistema tributario.

A ello, estima que:<sup>346</sup>

- En el ámbito de la política tributaria, una reforma para una mayor equidad debería contemplar, como ideas matrices: la derogación de la mayoría de las franquicias tributarias actuales; la homogenización de la tributación de los distintos tipos de renta; un incremento moderado de la tasa del impuesto a las empresas; y una reducción de las tasas marginales de los impuestos personales; y
- En el plano de la administración tributaria, se debería abandonar la segmentación de contribuyentes por tamaño, reemplazándola por otra que tome en cuenta las características tributarias y los riesgos particulares de cada grupo.

---

<sup>344</sup> Michael Jorratt explica que el número de franquicias ha venido aumentando apreciablemente en Chile. A modo de ejemplo, basta ver lo ocurrido durante 1999, en que se promulgaron las leyes 19.606 y 19.622. La primera, conocida como Ley Austral, para establecer franquicias tributarias a las empresas que realicen inversiones en las regiones XI y XII y en la provincia de Palena. La segunda, contempla una rebaja a la renta por el pago de dividendos en la adquisición de viviendas nuevas. Estas franquicias hallan justificación por los incentivos a la inversión en zonas extremas, en un caso, o por los beneficios o estímulos a la reactivación de la economía chilena. *Ibid.*

<sup>345</sup> Michael Jorratt dice que una característica particular del impuesto a la renta es la brecha que existe entre la tasa del Impuesto de Primera Categoría (17%) y la tasa marginal máxima del Impuesto Global Complementario (40%). Esta brecha, más la tributación de las utilidades sobre base retirada, genera incentivos a la elusión, que deben ser frenados a través de normas tales como la presunción de retiros o la tributación especial sobre gastos rechazados. *Vid., JORRATT, Michael de Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Op. Cit., p. 35.*

<sup>346</sup> *Ibid.*, p. 35.

Otro experto en sistemas tributarios, Samuel Vergara Hernández, reprocha la excesiva complejidad del sistema tributario chileno, particularmente en cuanto a los tributos establecidos en la LSIR, y dice que ello tiene una alta correlación con los niveles de evasión, además de generar mayores costos, tanto para el cumplimiento del contribuyente como para la fiscalización que realiza la administración tributaria.<sup>347</sup>

Samuel Vergara Hernández refiere que el sistema tributario chileno es muy complejo, ya que:

- Contempla distintos impuestos, regímenes, beneficios, franquicias, exenciones, créditos, etc., algunos de ellos innecesarios, inconvenientes e ineficientes;
- Sus normas están dispersas en distintos textos legales, algunos de ellos totalmente desconocidos;<sup>348</sup>
- Sus normas no están correctamente redactadas, sino que, en muchos casos, son ininteligibles, incluso para los especialistas, por estar redactadas con palabras ambiguas, que permiten diversas interpretaciones, y vagas, pues no se sabe con precisión cuál es su alcance (es decir, cuál es su ámbito de aplicación), o por ser contradictorias o incompletas, caracterizadas por una defectuosa técnica legislativa;
- Son frecuentes las modificaciones legales, con el fin, por ejemplo, de cubrir supuestos vacíos legales o evitar la elusión;
- Hay cantidad de leyes, con una proliferación de normas jurídicas, muchas de ellas innecesarias, contradictorias o reiterativas, generando inflación legislativa, que afecta frecuentemente a los operadores jurídicos, ya que tienen que verificar si una norma está o no derogada tácitamente. Además, produce inseguridad jurídica;
- Son comunes las interpretaciones antojadizas y contrarias al sentido y espíritu de la ley, efectuadas por la Administración Tributaria, vulnerando el principio de legalidad;

---

<sup>347</sup>VERGARA HERNÁNDEZ, Samuel, Complejidad del Sistema Tributario Chileno, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2008, pp. 38 a 52.

<sup>348</sup>El citado autor afirma que el Código Tributario chileno no puede considerarse un verdadero Código, pues no reúne sistemáticamente las distintas materias tributarias en un solo texto, sino que, por el contrario, regula parcialmente el Derecho Tributario Administrativo, el Derecho Tributario Procesal y el Derecho Tributario Penal. Por consiguiente, el Derecho Tributario sustancial o material se halla disperso en distintas leyes, a saber: Ley sobre Impuesto a la Renta, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley sobre Impuesto Territorial, Ley sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones, Ley de Timbres y Estampillas, etc.

- Existe una falta de armonización de las distintas leyes tributarias que conforman el sistema;
- Coexisten 14 regímenes distintos de tributación para las empresas;
- La tributación de las ganancias de capital varía en función del tipo de activo que genera la ganancia, del tipo de contribuyente que la percibe y de la habitualidad de la operación;
- La tributación de las rentas de capitales mobiliarios varía según el tipo de activo que genera la renta y según el tipo de contribuyente que la percibe. Hay rentas afectas y rentas exentas, rentas con retención y rentas sin retención, etc.;
- La tributación de las rentas de arrendamiento de bienes raíces varía dependiendo de quién percibe la renta, del tipo de bien raíz, de la calidad en que se explota, del avalúo fiscal del bien raíz y del monto de la renta en relación con su avalúo fiscal;
- Hay una brecha entre la tasa de impuesto a las empresas (17%) y la tasa marginal máxima de los impuestos personales (40%). De esta característica del impuesto a la renta deriva también la necesidad de utilizar el Registro de Fondos de Utilidades Tributables, un registro que a juicio de muchos expertos tributarios es el aspecto más complejo del impuesto a la renta; y
- Las reformas de la LSIR, desde su introducción en los 70s, parecen haber seguido una tendencia contraria a la simplificación.

El citado experto, reflexiona que:

- La complejidad del sistema tributario genera ineficiencia, porque produce mayor resistencia a cumplir voluntariamente las obligaciones tributarias, hace más oneroso el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por un lado; y, por el otro, porque dificulta la función fiscalizadora y, consiguientemente, la recaudación fiscal, conduciendo a una mayor evasión y elusión tributarias; y
- La complejidad del sistema origina situaciones de inequidad tributaria, ya que los contribuyentes, por desconocimiento o por no comprender el sentido y alcance de la normativa tributaria, no pueden aprovechar todos los beneficios, franquicias, exenciones y regímenes impositivos establecidos en su favor, con el fin de hacer más justo el sistema.

Samuel Vergara Hernández plantea que el modo de eliminar la alta complejidad del sistema tributario chileno reside en:

- Utilizar una técnica legislativa adecuada; es decir, la correcta redacción de las leyes tributarias, de manera que sean entendidas por cualquier contribuyente, sin necesidad de tener que contratar asesoría especializada;
- Efectuar una verdadera codificación del Derecho Tributario, reuniendo sistemática y armónicamente las distintas leyes tributarias en un solo texto;
- Evitar modificaciones legales que no guarden correspondencia o armonía con el resto del sistema;
- Eliminar todas las ineficiencias del sistema tributario, como beneficios o regulaciones que no se justifiquen; y
- Mantener la equidad del sistema tributario con las regulaciones o tratamientos tributarios especiales que sean estrictamente necesarios y convenientes.

A lo anterior, es de concluir que en el sistema tributario chileno hay un trecho muy largo que recorrer rumbo a su simplificación, especialmente en lo que al Impuesto a la Renta se refiere, lo que lleva a que, hoy por hoy, sea calificado como excesivamente complejo, fuente de ineficiencias, inequidades, y generador de evasión y elusión fiscal.

## **2.7 Explicación de por qué Chile ha podido incrementar su recaudación en las últimas dos décadas**

Como señalamos anteriormente, un estudio de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), presentado el 31 de mayo de 2010, dejó ver el nivel medio de ingresos tributarios de Chile, situándolo en el lugar veinte (en una escala de más a menos) de entre treinta y cuatro países de América Latina y el Caribe, en porcentajes relacionados con el PIB, en los años 1990, 2000 y 2008.

Ese estudio evidenció que los ingresos tributarios de Chile fueron ascendiendo en las últimas dos décadas, ya que en 1990 alcanzaron la cifra de 15,5% del PIB; en el año 2000, el 18,9%; y en 2008, el 20,9%.

La pregunta es ¿cuál es la explicación de ese incremento?

La respuesta, la encontramos, en principio, en el aumento de impuestos ocurrido en las última dos décadas en Chile, a saber:

- En los 90s el impuesto a la renta de las empresas que comprende el Impuesto de Primera Categoría tenía una tasa de 15%. Durante los años calendarios del 2002 y 2003 la tasa subió al 16% y 16,5%, respectivamente.

Finalmente, esa alícuota escaló al 17%, a partir del 1 de enero del 2004.

De ese modo, en la última década, la tasa se elevó del 15% al 17%;

- A finales de los 80s la tasa del IVA era del 16%. En los 90s la tasa subió para ubicarse en un 18%. Más adelante, por reforma del 13 de agosto del 2003, esa tasa se elevó al 19%, a contar del 1 de octubre de ese año. Y aunque se suponía que a partir del 1 de enero del 2007 la tasa regresaría al 18%, continúa en el mismo 19% hasta la actualidad.

De ahí resulta que en las últimas dos décadas, la tasa del IVA haya subido del 16% al 19%; y

- Por lo que hace al Impuesto a los Tabacos Manufacturados las alícuotas han ido aumentando, siendo que las anteriores eran del rango siguiente: el 51% para cigarros puros; el 50,4%, para cigarrillos; y el 47,9% para tabaco elaborado, sea en hebra, tableta, pastas o cuerdas, granulados, picadura o pulverizado.

Hoy los cigarros puros pagan un impuesto de 52,6% sobre su precio de venta al consumidor.

Por su parte, los paquetes, cajas o envoltorios de cigarrillos pagan un impuesto específico equivalente a 0,000675 unidades tributarias mensuales por cada cigarrillo que contengan; y, además, un impuesto de 62,3%, que se aplica sobre el precio de venta al consumidor.

A su vez, el tabaco elaborado, sea en hebra, tableta, pastas o cuerdas, granulados, picadura o pulverizado, paga un impuesto de 59,7% sobre el precio de venta al consumidor. A esto, es de indicar que el impuesto al tabaco, para el período comprendido de 1990 a 2006, representó entre un 3% y un 4,2% de la recaudación total.

A lo anterior, no pasa inadvertido que en las últimas dos décadas, en Chile también ha habido disminuciones en tributos, que han sido compensados, en cierta medida, por el alza de aumentos mencionada, pero que de ninguna manera esas rebajas igualan a los aumentos señalados. Así:

- En el impuesto de Segunda Categoría, que se aplica a rentas del trabajo, y que tenía en los años 90s una tasa marginal máxima del 45%, bajó manteniéndose hasta la actualidad en el 40%; y

- La tasa del impuesto que grava las importaciones bajó de un 15% al 6% en la actualidad.<sup>349</sup>

Tampoco pasa desapercibido que en un estudio realizado por Michael Jorratt acerca de la tributación directa en Chile, referido a la década de 1996 a 2006, expone que en esos años la mayor recaudación no se explica por el incremento a Impuesto a la renta sino, fundamentalmente, por los mejores resultados de las empresas mineras de cobre.<sup>350</sup>

Tal estudio abarca sólo a los impuestos directos, no así a los impuestos indirectos, cual es el caso del IVA. Por lo tanto, no toma en cuenta la mayor recaudación derivada del incremento al citado gravamen ocurrido en la última década. Por consiguiente, la conclusión de Michael Jorratt sólo revela que la mayor recaudación en la referida década, no se debe a los incrementos experimentados por el Impuesto a la Renta, sino a los mejores resultados de las empresas mineras.

Por lo que hace al IVA es de considerar que en la actualidad aporta al menos el 40% de la recaudación total en Chile.

Ello sin soslayar que ese nivel de recaudación tiene que ver con la circunstancia de que haya subido tres puntos porcentuales, para ubicarse en su tasa actual de 19%.

De lo anterior, podemos concluir que en Chile el que la recaudación haya pasado de la cifra de 15.5% del PIB, en 1990, al 18.9%, en el año 2000, al 20.9%, en el 2008, no encuentra su explicación en una política tributaria que hubiese ampliado la base de contribuyentes.

Tampoco encuentra su justificación en un gran crecimiento económico que haya producido un aumento significativo de la tributación.

En realidad, el aumento de la recaudación ocurrido en las últimas dos décadas en Chile se debe al incremento de impuestos (particularmente del IVA). Ello aunado a que las empresas mineras de cobre han tenido mejores resultados en los últimos años, por la subida de precio de ese metal, con la consecuente mayor recaudación derivada de esa circunstancia.<sup>351</sup>

---

<sup>349</sup>Ello sin desconocer que debido a la firma de acuerdos comerciales con distintos países el arancel promedio efectivo está en torno al 2%.

<sup>350</sup>Vid., JORRATT, Michael De Luis, La tributación directa en Chile: equidad y desafíos, Serie Macroeconomía del desarrollo, N° 92, septiembre de 2009, p. 33.

<sup>351</sup>El alto precio del cobre en el último tiempo, que ha producido un aumento significativo de la tributación a la renta de las empresas mineras privadas.

## CONCLUSIONES

1. La Constitución de la República de Chile establece las pautas fundamentales en materia tributaria. Con apoyo en ella, en Chile se han expedido diversas leyes en materia tributaria: unas básicas y otras complementarias. Asimismo, se han celebrado tratados internacionales en esa materia.

2. En Chile, la estructura tributaria comprende una amplia y extensa gama de tributos. El sistema tributario está constituido por impuestos directos e impuestos indirectos. Dentro los directos se encuentra el Impuesto a la Renta. Dentro de los indirectos se ubica el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA);

3. El Impuesto a la Renta, se divide en: de primera categoría, de segunda categoría y el global complementario, aunque hay otros gravámenes, como el impuesto adicional.

4. En el impuesto de primera categoría, la fuente generadora de las rentas es el "capital", como elemento preponderante e indispensable en el desarrollo de la actividad. En este se aplica una tasa de 17%. Esa tasa antes del 2002, era del 15%.

5. El impuesto de Segunda Categoría se aplica a rentas del trabajo. La tasa del impuesto a trabajadores dependientes se aplica de acuerdo a una escala progresiva, donde la tasa marginal mínima es del 5%, y la máxima es del 40%. Para los trabajadores por honorarios se aplica una sola tasa.

6. El Impuesto Global Complementario grava todas las rentas obtenidas por la persona en un año determinado (honorarios, retiros de empresas, dividendos, ganancias de capital, etc.) con una escala progresiva de tasas, excepto las del trabajo dependiente, que pagan el impuesto de Segunda Categoría en carácter de único. Tratándose de personas no residentes, el Global Complementario es sustituido por el impuesto Adicional, que aplica una tasa fija de 35% a las remesas al extranjero.

7. En Chile hay un Impuesto adicional que afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile, y opera sobre las utilidades distribuidas o retiradas por la vía de remesas hacia el exterior, de fuente chilena.

8. En Chile hay un Impuesto Específico que afecta a la Renta Operacional de la Actividad Minera.

9. En Chile el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA) es el principal en la estructura tributaria. Su tasa es del 19% y aporta alrededor del 40% de la recaudación total.

10. En Chile hay los siguientes impuestos adicionales al IVA: el impuesto específico a productos suntuarios; impuestos a bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares; e impuestos específicos a los productos derivados de hidrocarburos líquidos o gaseosos.

11. Otros impuestos en Chile son: el Impuesto de Timbres y Estampillas el; Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones; y el Impuesto al Comercio Exterior.

12. El sistema tributario chileno es altamente complejo, sobre todo en lo que hace al impuesto a la renta.

13. Los recursos del Gobierno Central chileno son recaudados por el Servicio de Impuestos Internos (SII), que es un órgano al que corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

14. En materia aduanera, Chile cuenta con el Servicio Nacional de Aduanas (SNA), que tiene una larga historia, y juega un importante papel en el desarrollo del comercio exterior y en la fiscalización del ingreso y salida de mercancías de ese país.

15. En Chile existen Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) que constituyen la primera instancia ante reclamaciones presentadas por los contribuyentes en la correcta determinación de sus obligaciones y derechos tributarios.

16. El nivel de recaudación de Chile, en comparación con otros países latinoamericanos y del Caribe, está en un rango medio. En ese nivel, Chile (en una escala de más a menos), se sitúa en el lugar veinte de entre treinta y cuatro países de América Latina y el Caribe, en porcentajes relacionados con el PIB, en lo recaudado en los años 1990, 2000 y 2008.

17. De los ingresos tributarios de Chile, es de observar que su carga tributaria ha ido en ascenso, ya que en 1990, alcanzó la cifra de 15.5%; para el año 2000 llegó al 18.9%; y en 2008 aumentó a un 20.9% del PIB.

18. El que en Chile la recaudación se haya incrementado de 1990 al 2008, se explica por el aumento de las tasas de impuestos ocurridos en las últimas dos décadas, sobre todo en lo que atañe al IVA, así como por los mejores resultados de las empresas mineras, con la consecuente mayor recaudación a ese sector.

## BIBLIOGRAFÍA

- CUEVAS OZIMICA, Alberto, Tendencias internacionales en materia de impuestos al valor agregado y otros impuestos al consumo. Una mirada desde el sistema chileno, en la obra *Tributación en un Mundo Globalizado*, Santiago de Chile, Editor Jorge Espinosa, Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información del Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, 2008.
- HENRÍQUEZ YÁÑEZ, José, *Doble Tributación Internacional*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Disponible en <http://www.cetuchile.cl/n-2-marzo-2010/doble-tributacion-internacional> (consultado en febrero de 2011).
- IBACETA RIVERA, Harry, *Medidas tributarias del Plan Chile Compite*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2008
- INFANTE B., Ricardo y SUNKEL, Osvaldo, Chile: hacia un desarrollo inclusivo, *Revista CEPAL* 97, abril de 2009.
- JAQUE L., Javier ¿Cómo funciona el sistema tributario chileno? Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile. Disponible en la siguiente dirección: <http://www.cnnchile.com/economia/2010/04/15/como-funciona-el-sistema-tributario-chileno/> (consultado en febrero de 2011).
- JORRATT, Michael, *Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno*, marzo de 2000, Disponible en la siguiente dirección: [http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/estudios/tributarios16.htm](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/tributarios16.htm)(consultado en marzo de 2011).
- JORRATT, Michael de Luis, *La tributación directa en Chile: equidad y desafíos*, Serie Macroeconomía del desarrollo, Santiago de Chile, N° 92, septiembre de 2009.
- JORRATT, Michael y BARRA, Patricio, *Un análisis del sistema tributario chileno*, Santiago de Chile, Servicio de Impuestos Internos, Subdirección de Estudios, junio de 1998.
- PAUNOVIC, Igor, *Panorama General del Gasto Público en América Latina y México*, Cámara de Diputados, el 14 de mayo de 2007.
- RUIZ, Tomás, *El sistema fiscal mexicano: avances y retos. Propuestas para una reforma fiscal integral*, Revista Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, Distrito Federal, Año LIX, 7 de julio de 1999.
- SERRA, Pablo, *La reforma al sistema tributario chileno: una tarea inconclusa*. Disponible en: [www.cepchile.cl](http://www.cepchile.cl) (consultada en febrero de 2011).
- VILLEGAS, Héctor, *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2000.

## LEGISLACIÓN

- Constitución Política de la República de Chile.
- Código Tributario.
- Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- Ley Sobre Impuesto a los Tabacos Manufacturados.
- Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas.
- Ley sobre el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.
- Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.
- Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas.
- Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.
- Ley De Presupuestos para el Sector Público, correspondiente

al año 2011.

## OTRAS FUENTES

- CENSO 2002, Instituto Nacional de Estadísticas de Chile, Santiago de Chile, Marzo de 2003.
- Censo de población y Vivienda 2010, Instituto Nacional de Estadística y Geografía, México, Marzo de 2011.
- Chile es calificado como el país más transparente de Latinoamérica. Disponible en la siguiente página: <http://www.thisischile.cl/reviews.aspx?SEC=97&ID=5583&eje=negocios&idioma=1><http://www.thisischile.cl/reviews.aspx?SEC=97&ID=5823&eje=negocios&idioma=1> (consultada en enero de 2011).
- Descripción General de los Impuestos aplicados en Chile, Base de Datos de Tributación del CIAT. Disponible en la siguiente dirección: [http://actualicese.com/editorial/recopilaciones/SistemasTributarios/SistemasTributariosInternacionales/dcl\\_sistema\\_tributario\\_chile.pdf](http://actualicese.com/editorial/recopilaciones/SistemasTributarios/SistemasTributariosInternacionales/dcl_sistema_tributario_chile.pdf) (consultado en febrero de 2011).
- Descripción del Sistema Tributario Chileno. Disponible en la siguiente dirección: <http://www.gntconsultoria.cl/publicaciones/gntsystematributario.pdf> (consultado en febrero de 2011).
- La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir. Estudio presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL. Coordinado por Alicia Bárcena, Secretaria Ejecutiva de la CEPAL, con la colaboración de Antonio Prado, Secretario Ejecutivo Adjunto, y Martín Hopenhayn, Director de la División de Desarrollo Social, Brasilia, 31 de mayo de 2010.
- Reporte Tributario, N° 11, Diciembre/2010, análisis tributario-económico de la Ley 20.241 de 19.01.2008, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2010.

- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, PNUD, Informe sobre Desarrollo Humano 2010, Edición del Vigésimo Aniversario, 4 de noviembre de 2010.
- Reforma tributaria y distribución del ingreso en Chile: una aplicación de equilibrio general computable, Disponible en: <http://www.bcentral.cl/conferencias-seminarios/seminarios/pdf/cmardones.pdf> (consultada en febrero de 2011).
- Santiago entre las ciudades que mejor superaron la crisis. Disponible en <http://www.thisischile.cl/reviews.aspx?SEC=97&ID=5823&eje=negocios&idioma=1> (consultada en febrero de 2011).