

## LA INCONSISTENCIA DEL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DE LA RENTA Y LOS PROBLEMAS EN EL GASTO TRIBUTARIO

### **María José Huerta Cortés**

Ingeniera Comercial  
Magíster en Tributación  
Facultad de Economía y Negocios  
Universidad de Chile  
Socia fundadora M&H Asesores



### **Roberto Montenegro Ramírez**

Ingeniero Civil©  
Magíster en Tributación  
Facultad de Economía y Negocios  
Universidad de Chile  
Socio fundado M&H Asesores

### **ABSTRACT**

Este estudio realiza un análisis sistemático del origen y del alcance que el legislador quiso darle al concepto de ingreso no renta, y que en la actualidad se encuentra en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824, Ley de la Renta, así como la coherencia entre este concepto y el concepto de ingreso renta del artículo 2 del mismo cuerpo legal.

La utilidad de este estudio, será entregar las razones que llevaron al nacimiento de esta norma a través de la entrega de antecedentes que permitirán un mejor análisis a las personas que se encuentran por primera vez con su estudio y/o con su aplicación en términos técnicos, además de permitirnos ponderar la relevancia de este hecho para las cuentas fiscales de nuestro país.

En el análisis podremos encontrar varias de las exenciones contempladas en distintos cuerpos legales dándonos a entender que la génesis de los ingresos no renta, fue más bien una compensación de las exenciones anteriormente existentes, más que un análisis exhaustivo de cada uno de ellos y su coherencia con el concepto de ingreso renta de la misma ley. Para ejemplificar la relevancia de este concepto, abordamos y analizamos el Caso Dávila, la importancia que la sentencia de la Excm. Corte Suprema otorga al artículo 17, el cual es tomado como referencia para definir que los ingresos producto de actos ilícitos al no estar definidos en el artículo 17, deben ser calificados como ingreso renta y por lo tanto tributar por ello.

Concluiremos que el artículo 17 de la Ley de la Renta fue incorporado bajo la modalidad de ingresos no rentas para mantener el beneficio de no declaración de ciertas rentas, como era lo que sucedía con las rentas exentas antes de la incorporación del concepto de progresividad de la Ley N°15.564 y sugerimos para subsanar y mejorar el artículo 17 las siguientes acciones:

- a) Cambiar el título del artículo 17 por “Rentas Totalmente Liberadas de Tributación.
- b) En formulario 22 establecer una línea especial del monto de rentas totalmente liberadas de tributación de manera de contar con información que permita dimensionar y evaluar el monto global de los gastos tributarios analizados.

## **1.- INTRODUCCIÓN**

### **1.1.- Presentación general del tema**

Este estudio realiza un análisis sistemático del origen y del alcance que el legislador quiso darle al concepto de ingreso no renta, y que en la actualidad se encuentra en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824, Ley de la Renta, así como la coherencia entre este concepto y el concepto de ingreso renta del artículo 2 del mismo cuerpo legal.

La utilidad de este estudio, será entregar las razones que llevaron al nacimiento de esta norma a través de la entrega de antecedentes que permitirán un mejor análisis a las personas que se encuentran por primera vez con su estudio y/o con su aplicación en términos técnicos.

El artículo N°17 contiene algunos conceptos de ingreso no renta y que con un análisis más detallado podemos concluir que efectivamente están dentro de la clasificación de ingreso renta y por lo tanto, erróneamente clasificado.

Con la finalidad de entender la génesis y las razones para la inclusión de cada numeral en el concepto de ingreso no renta, es necesario el estudio de la Ley N°8.419 promulgada el 27 de marzo de 1946, cuyo texto refundido lo fijó el Decreto N°2.106 publicado el 10 de mayo de 1954, y la Ley N°15.564 promulgada el 14 de febrero de 1964, así como el actual Decreto Ley N°824 de 1974.

En el análisis encontraremos que varias de las exenciones contempladas en la Ley N°8.419 y Ley N°15.564 se encuentran clasificadas en los numerales del artículo 17 como “ingreso no renta” del Decreto Ley N°824. Esto nos da a entender que la génesis de los ingresos no renta, fue más bien una compensación de las exenciones ya planteadas, más que un análisis exhaustivo de cada uno y coherencia con el concepto de ingreso renta de la misma ley.

De esta forma, podremos observar que existe una inconsistencia terminológica en la génesis del artículo 17.

El artículo 2 del Decreto Ley N° 824 entrega el marco regulatorio y las características que debe cumplir un ingreso para ser calificado renta. La lógica nos indicaría que al establecer el concepto de ingreso no renta, debiéramos estar en presencia del antónimo de la definición de renta, lo cual no es efectivo. Más aún, nos encontramos con ingresos no renta, que efectivamente son renta.

Finalmente, abordaremos y analizaremos el Caso Dávila. La importancia de esta sentencia de la Excm. Corte Suprema es la relevancia que adquiere el artículo 17, el cual es tomado como referencia para definir que los ingresos producto de actos ilícitos al no estar definidos en el artículo 17, deben ser calificados como ingreso renta y por lo tanto tributar por ello.

En este contexto, consideramos necesario hacer un análisis de lo que es renta, no renta y renta exenta total o parcialmente.

## **2.- MARCO TEÓRICO**

### **2.1.- Análisis de la definición del concepto renta**

El artículo 2 del Decreto Ley N° 824 dice textualmente “Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario”, y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1. Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

En la legislación chilena, el concepto de renta, a partir del año 1964, está definido en la ley, por lo que conforme a la norma de interpretación contenida en el artículo 20 del Código Civil, debemos atenernos a su significado legal para la aplicación del impuesto de renta, aún cuando esta definición se aparte del sentido que las personas que profesan la ciencia de la economía atribuyen al concepto de renta.

Esta definición en cuanto señala como tal a “los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad”, refleja el concepto que sobre renta sostiene la mayor parte de la doctrina económica, como asimismo el concepto que preconiza la doctrina tributaria del “rédito-producto”. En esencia, para estas doctrinas, el concepto de renta es restrictivo, calificando como tal a la riqueza nueva (utilidad o beneficio, dice nuestra ley) que provenga de una fuente productiva (de una cosa o actividad, dice la ley).

La última parte de la definición legal de renta entiende por tal “todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”. En esta parte de la definición de “renta” de nuestra ley hace suya la doctrina tributaria del “rédito-incremento patrimonial” conforme a la cual la renta está representada por la riqueza que acrecienta el patrimonio del contribuyente en un determinado período de tiempo, con prescindencia de que este aumento patrimonial derive de una fuente permanente u ocasional, o que provenga de una fuente productiva o una mera liberalidad. La doctrina del “rédito-incremento patrimonial” involucra el concepto extensivo de renta.

La definición de una renta dada por la ley es redundante; en efecto, en su primer parte (los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad) adopta el concepto restrictivo de renta, para luego terminar acogiendo el concepto extensivo de ella (todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación). Es indudable que si la definición se hubiera limitado a la última parte, habría incluido también a las rentas definidas como tales en la primera parte de la disposición. De aquí que podemos decir que si la ley se hubiera limitado a definir como renta “todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”, habría, indiscutiblemente, incluido todos los ingresos a los cuales ha querido gravar con el impuesto.

## 2.2.- Interpretación de la definición de renta

A continuación, se presentan interpretaciones de la Ley de la Renta, que nos darán una mirada más global de cómo los distintos actores se enfrentan a la definición de renta en términos tributarios, así como otras definiciones relevantes para el análisis:

Definición del Servicio de Impuestos Internos:

**Renta:** Ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación.

**Ingreso no constitutivo de renta (ingreso no renta):** Se trata de un hecho no gravado y el monto de ese ingreso no se encuentra afecto a ningún impuesto de la Ley de la Renta, ni forma parte de ninguna base imponible de la misma ley, como tampoco se le considera para efectos de la progresión del Impuesto Global Complementario.

**Exención:** Franquicia o beneficio tributario, establecido por ley, en virtud del cual se libera del pago de impuestos o gravámenes, ya sea que se beneficie a una determinada actividad o contribuyente. La liberalización puede ser de tipo total o parcial. En el primer caso, exime por completo del tributo respectivo; en el segundo, sólo de la parte que alcanza la liberalización.

**Renta exenta:** Renta que no está afectada al pago de impuestos. La ley establece un nivel de renta bajo el cual las personas no tienen obligaciones tributarias, o determina que algunas rentas específicas no sean gravadas.

Abundio Pérez Rodrigo, manual de Código Tributario, editorial LexisNexis, sexta edición revisada y actualizada, página 32-33.

“Para Sáinz de Bujanda la exención consiste en la eliminación del nacimiento de la obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.

Más brevemente podríamos decir que es la liberación de la obligación tributaria, establecida por ley.”

Giannini A.D., “Instituciones de derecho tributario, editorial de derecho financiero, 1957, página 379”

“El incremento de patrimonio debe consistir: “en un aumento de valor que se produce en el patrimonio de un sujeto en un determinado momento o determinado espacio de tiempo”.

Giannini A.D., “Instituciones de derecho tributario, editorial de derecho financiero, 1957, página 387”

“Agrega que este incremento debe ser “susceptible de determinarse concretamente en una suma de dinero.”

### **2.3.- Historia de la ley sobre el artículo 17 del D.L N° 824**

En este punto, nos detendremos para analizar las tres leyes en las cuales están involucrados el concepto de renta, renta exenta e ingreso no renta, con la finalidad de tener un cronograma de la génesis de lo que hoy conocemos como ingresos no renta.

#### **2.3.1.- Análisis de la Ley N° 8.419 del año 1946**

En el período desde 1924 hasta la reforma de 1964, las distintas leyes tributarias no definieron el concepto de renta de manera explícita, limitándose a establecer impuestos sobre ella, como lo presentado en la Ley N°3.996 que contaba con 6 categorías, para las cuales se detallaba el tipo de rentas que se gravarían, el monto del gravamen así como las exenciones que se aplicarían en cada caso, a las cuales se agregaron los Impuestos Global Complementario y Adicional.

Durante el curso del tiempo se fueron incorporando a la Ley de la Renta disposiciones para precisar el hecho gravado. A modo de ejemplo, se encuentra la Ley N°8.419, que en la categoría tercera que afecta a los beneficios de la industria y del comercio, incluyó como artículo 14 el siguiente: “Todas las rentas, beneficios y utilidades, cualquiera que fuere su origen, naturaleza y denominación, y cuya disposición no esté expresamente establecida en otras disposiciones de esta ley, serán gravadas con arreglo a la tasa y demás disposiciones de esta categoría”.

Asimismo, el artículo 15 estableció: “Se considerarán como aumento de capital y no como renta, el mayor valor que obtenga el vendedor sobre el precio de compra de su propiedad inmueble, o de acciones, bonos y otros valores mobiliarios semejantes; pero los beneficios obtenidos de la compra y venta de esta clase de bienes será considerado renta, y serán gravados dentro de esta categoría, cuando las operaciones de compraventa sea efectuada por personas o firmas que hagan de la compraventa de dichos bienes su profesión habitual.”

Finalmente, el artículo 16 estableció, entre otras cosas, que dentro de la expresión renta bruta no se comprendería el aumento de capital, estando exentas del impuesto, a excepción de lo establecido en el artículo 15.

Durante este período tributario se produjeron arduas discusiones entre los contribuyentes y el Fisco acerca de lo que debía considerarse como renta, la cual estaba afecta al impuesto, o considerarse aumento de capital, que estaba exento de tributación.

Parte de la discusión se debía a que algunos contribuyentes sostenían que la ley gravaba única y exclusivamente a las rentas y no al capital ni a los aumentos de capital. Esto, se debía a que la renta tenía que entenderse en su sentido natural y obvio, como “utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa o lo de que ella se cobra”. En definitiva, se pensaba que la condición esencial del concepto de renta, es que hubiere una cosa que rindiera utilidades o beneficios y que fuera periódico, no aceptando que hubiese utilidad o beneficio sin una fuente. En este contexto, no serían renta: las herencias ni las donaciones; las diferencias de precio con motivo de la venta o expropiación de un inmueble; el mayor valor obtenido en la enajenación de marcas comerciales o derechos de llave, patentes y concesiones; en la venta de negocios o establecimientos de comercio; en la venta de cuotas sociales; etc.

La posición del ente fiscalizador, se apoyaba en el artículo 14 de la Ley N°8.419 que gravaba no sólo las rentas sino también los beneficios y utilidades, cualquiera fuera su origen, naturaleza o denominación. En este sentido se argumentaba que el concepto natural y obvio de renta no constituía el verdadero concepto tributario del artículo 14 de la Ley N°8.419.

Bajo este contexto, debía calificarse de renta todos los ingresos que importaran utilidad o beneficio, sin atender a que fueran percibidos con regularidad y por más de una vez, ni considerar tampoco el fundamento por el cual llegaban a poder del contribuyente. Por lo tanto, eran renta la diferencia entre el valor libro y el monto de la indemnización recibida en caso de pérdida de bienes por siniestro; el mayor valor obtenido en la venta de cuotas o derechos de sociedades de personas, etc.

### **2.3.2.- Análisis de la Ley N° 15.564 del año 1964**

En la Ley N°15.564, el artículo 2 N°6 definió el concepto de renta, para terminar con la incertidumbre acerca del hecho gravado por esta ley, expresando que debían entenderse por renta “los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda periódicamente una cosa o una actividad y todos los beneficios, utilidades o

incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación”.

De la lectura y análisis de la definición se desprende:

1. Que en la primera parte de la definición el legislador consideró renta lo que la doctrina económica en general, y particularmente la doctrina financiera del “rédito-producto”, califican de tal. En efecto, según la definición, la renta supone la existencia de una riqueza nueva producida periódicamente por una fuente productiva.
2. Que en la segunda parte de la definición la ley entiende por renta “todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación, con lo que adopta el criterio de la doctrina tributaria denominada “rédito-incremento patrimonial”, para la cual renta es la riqueza que incrementa el patrimonio de una persona, siendo indiferente que se trate de un ingreso periódico o esporádico, como tampoco importa que provenga de una fuente productiva o de una mera liberalidad.

De acuerdo con la historia de la Ley N°15.564, principalmente las explicaciones sobre el alcance dado en las comisiones legislativas por el Director de Impuestos Internos, la definición legal de renta incluye las ganancias de capital, porque ellas dan origen a un incremento de patrimonio. En la Ley N°15.564 se dio un tratamiento tributario especial a determinadas ganancias de capital, afectándoselas a un impuesto único, en reemplazo de la tributación normal de las rentas.

En suma, de acuerdo con el sistema creado por la Ley N°15.564, pasaron a considerarse como renta, para los efectos tributarios, no sólo los ingresos que según la doctrina financiera del “rédito-producto” tienen la calidad (riqueza nueva que rinde periódicamente una cosa o actividad), sino también aquellos ingresos que según la doctrina de “incremento patrimonial” tienen también la calidad, incluidas las ganancias de capital. En esta forma los incrementos patrimoniales de cualquier origen o denominación quedaron comprendidos dentro de la definición legal de renta, sin perjuicio de que algunos de estos ingresos fueran exceptuados total o parcialmente de la tributación de la renta.

Analizando la Ley N°15.564 en detalle, nos encontramos con el artículo 49, el cual establece una tributación especial para el caso de las ganancias de capital y que en la ley anterior, estaban consideradas en algunos casos como rentas exentas y en otros

casos no formando parte de la renta líquida, con la salvedad de las condiciones de la habitualidad, ya explicado en el punto anterior.

### **2.3.3.- Análisis del Decreto Ley N° 824 del año 1974**

Este nuevo texto legal mantuvo la definición de renta contenida en la Ley N°15.564; sin embargo, en la parte en que se la definía como los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rindan periódicamente una cosa o actividad, eliminó la palabra “periódicamente”, procediendo de esta forma en concordancia con la doctrina económica del “rédito-producto” que considera la periodicidad está implícita en la mayor parte de los casos, pero no es un requisito indispensable.

Por otra parte, el Decreto Ley N°824 derogó el impuesto a las ganancias de capital, integrando dichos ingresos dentro de lo que es renta imponible de categorías o declarándolos no constitutivos de renta, según los casos.

En relación al concepto tributario de renta, es interesante señalar que la incorporación a la tributación de las “ganancias de capital” se obtuvo simplemente derogando el impuesto correspondiente, regulado en el Título IV de la Ley N°15.564, sin que fuese necesario modificar la definición legal de renta, atendiendo a que ella, recogía en su segunda parte los conceptos de la doctrina del “rédito-incremento patrimonial”, conforme a la cual es renta todo lo que incrementa el valor patrimonial del contribuyente.

### **2.4.- Análisis detallado del Artículo 17**

Luego de tener una idea de las distintas leyes tributarias vigentes desde el año 1946 hasta la fecha, es necesario analizar detalladamente el artículo 17 que nos permitirá responder a las preguntas: ¿Cómo se originó?, ¿qué es el artículo 17? ¿qué función cumple? y ¿qué busca el artículo?

#### **2.4.1.- ¿Cómo se originó?**

Como podemos apreciar en la Tabla N°1, la Ley N°8.419 en su artículo 15 consideraba como aumento de capital y por lo tanto no renta, el mayor valor de venta de acciones, bonos y otros valores mobiliarios semejantes, pero dándole la condición de renta si cumplen una condición de habitualidad.

<b>Tabla N°1 Comparación artículo 15 Ley N°8.419</b>		
<b>Ley N°8.419 Artículo 15</b>	<b>Ley N°15.564 Artículo 17</b>	<b>Decreto Ley N°824 Art. 17</b>
Se considerará como <b>aumento de capital y no como renta</b> , el mayor valor que obtenga el vendedor sobre el precio de compra de su propiedad inmueble, o de acciones, bonos y otros valores mobiliarios semejantes; pero los beneficios obtenidos en la compra y venta de esta clase de bienes serán considerados como Renta, y serán gravados dentro de esta categoría, cuando las operaciones de compraventa sean efectuadas por personas o firma que hagan de la compraventa de dichos bienes su profesión habitual.	<b>No constituye renta:</b> 9° El mayor valor que se obtenga al ceder o enajenar acciones de sociedades y bonos, sin perjuicio de que si estas operaciones representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, las utilidades respectivas serán gravadas con el impuesto de la primera categoría y el global complementario o adicional que proceda. Para estos efectos, será aplicable lo dispuesto en el inciso penúltimo del artículo 50.	<b>No constituye renta:</b> 8° El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18: <b>a)</b> Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido a lo menos un año. <b>b)</b> Enajenación de bienes raíces, excepto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su Renta efectiva en la Primera Categoría. <b>j)</b> Enajenación de bonos y debentures

Este artículo y sus alcances pueden encontrarse en el artículo 17 de la Ley N°15.564 y en el Decreto Ley N°824, teniendo también ambas, la consideración de que si las operaciones son efectuadas de manera habitual, pasan a ser rentas afectas a impuesto. Para el caso de la Ley N°15.564, estarán afectas al impuesto de primera categoría y global complementario o adicional, en tanto que para el caso del Decreto Ley N°824, estarán afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único, del inciso 3° del mismo artículo 17 o afectas al régimen general en el caso de aplicarse el artículo 18 respecto de la habitualidad.

Como puede apreciarse en este caso, a través de las distintas leyes, estamos frente a un tratamiento similar, sólo que son consideradas como ganancias de capital (que expresamente se dejan como no renta) en primer caso y después como ingresos no renta. Difieren en cuanto al tratamiento en los casos que se dé la habitualidad, ya que en primer caso están afectas a régimen general y para el segundo caso, será régimen general o impuesto en carácter de único, e incluso exentas para las personas naturales, dependiendo de las condiciones que se den.

En la Tabla N°2 seguimos el análisis detallado de los artículos involucrados, pasamos al artículo 17 de la Ley N°8.419, en el cual se detallan los conceptos que la expresión “renta bruta” no considera y que a su vez se considerarán exentas de impuesto. En primer término establece que no serán parte de la renta bruta las ganancias de capital,

con excepción de los establecidos en el artículo 15 anteriormente detallado y que dice relación con la habitualidad.

Luego enumera 4 conceptos que si analizamos detalladamente, están casi de igual manera redactadas en el artículo 17 de la Ley N°15.564 y Decreto Ley N°824, que las considera ingresos no renta.

<b>Tabla N°2 Comparación Artículo 17 Ley N°8.419</b>		
<b>Ley N°8.419 Artículo 17</b>	<b>Ley N°15.564 Artículo 17</b>	<b>Decreto Ley N°824 Artículo 17</b>
<p>La expresión "Renta bruta" no comprende las siguientes entradas, <b>que estarán exentas</b> del impuesto establecido en la presente ley:</p> <p><b>a)</b> Aumento de capital, sin perjuicio de la excepción consignada en el artículo 15.</p> <p><b>b)</b> El producto de las pólizas y contratos de seguros que se pague al contribuyente a la muerte del asegurado.</p> <p><b>c)</b> Las sumas percibidas por el contribuyente en razón de primas pagadas por él en cumplimiento de contratos de seguros de vida, dotales o de Renta vitalicia, sea mientras está pendiente el contrato, al vencimiento del plazo....</p> <p><b>e)</b> Subvenciones fiscales y municipales y las cuotas que eroguen los asociados.</p>	<p><b>No constituyen renta:</b></p> <p><b>3°</b> Las sumas percibidas por el beneficiario o asegurado en cumplimiento de contratos de seguros de vida, seguros de desgravamen, seguros dotales o seguros de Rentas vitalicias durante la vigencia del contrato, al vencimiento del plazo estipulado en él o al tiempo de su transferencia o liquidación. Igualmente...</p> <p><b>12°</b> Las cuotas que eroguen los asociados.</p> <p><b>22°</b> El hecho de obtener de la autoridad correspondiente una merced, una concesión o un permiso fiscal o municipal.</p>	<p><b>No constituyen renta</b></p> <p><b>3°</b> Las sumas percibidas por el beneficiario o asegurado en cumplimiento de contratos de seguros de vida, seguros de desgravamen, seguros dotales o seguros de Rentas vitalicias durante la vigencia del contrato, al vencimiento del plazo estipulado en él o al tiempo de su transferencia o liquidación. Sin embargo, la exención contenida en este número no comprende las Rentas provenientes de contratos de seguros de Renta vitalicia convenidos con los fondos capitalizados...</p> <p><b>11°</b> Las cuotas que eroguen los asociados.</p> <p><b>21°</b> El hecho de obtener de la autoridad correspondiente una merced, una concesión o un permiso fiscal o municipal.</p>

Del análisis anterior se puede concluir que lo que inicialmente era considerado rentas exentas, fue clasificado como ingresos no renta.

Cabe hacer notar, que antes de la Ley N°15.564 las rentas exentas no eran declaradas ni eran consideradas para el cálculo del global complementario. Con la introducción en la Ley N°15.564 las rentas exentas deben declararse y forman parte del cálculo del global complementario pero con derecho a un crédito proporcional.

En este sentido, la determinación de un ingreso como exento y no como ingreso no renta, tiene el efecto de afectar la tasa real de impuesto, por lo que se puede desprender

que la determinación de estas rentas exentas como ingresos no renta, fue mantener el beneficio de las anteriores rentas exentas que no eran declaradas.

Siguiendo con el análisis, en la Tabla N°3, observamos que la Ley N°8.419 en su artículo 40 establece la tributación de las rentas del trabajo, del cual se puede desprender que todo tipo de remuneraciones es considerado renta, siendo explícitos en la excepción de sólo dos de ellos, que son los gastos de traslado y viáticos.

Al igual que en los casos anteriores, podemos ver que las exenciones de la Ley N°8.419 forma parte de los ingresos no renta de la Ley N°15.564 y el actual Decreto Ley N°814, con las implicancias también ya explicadas en cuanto a la declaración de las rentas exentas y la no declaración de los ingresos no rentas.

Nuevamente, podemos apreciar que esta clasificación tiene como consecuencia la mantención de un beneficio tributario que es la no declaración de las rentas, con lo cual podemos concluir que esta clasificación tuvo como fundamento la mantención del beneficio tributario y no la aplicación correcta de la definición de renta.

<b>Tabla N°3 Comparación Artículo 40 Ley N°8.419</b>		
<b>Ley N°8.419 Art. 40</b>	<b>Ley N°15.564 Art. 17</b>	<b>Decreto Ley N°824 Art. 17</b>
Se aplicará, calculará y cobrará anualmente un impuesto de 2 1/2 por ciento sobre todas las Rentas consistentes en sueldos, salarios, premios, dieta, gratificaciones, donaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumente las remuneraciones pagadas por la prestación de servicios personal, <b>exceptuados solamente los gastos de traslado y viáticos</b> y las imposiciones obligatoria...	<b>No constituye renta:</b> <b>15°</b> La alimentación o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón. <b>16°</b> Las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional. <b>17°</b> Las sumas percibidas por concepto de gasto de representación siempre que dichos gastos estén determinados legalmente o sean razonables, a juicio del Director Regional.	<b>No constituye renta:</b> <b>14°</b> La alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional. <b>15°</b> Las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional. <b>16°</b> Las sumas percibidas por concepto de gastos de representación siempre que dichos gastos estén establecidos por ley.

Pasando al análisis del artículo 49 de la Ley N°15.564, en Tabla N°4, podemos ver que se considera la ganancia de capital como renta, pero con una tributación distinta, siendo únicamente gravado con el impuesto de primera categoría y no con el global complementario o adicional.

En el actual Decreto Ley N°824 se establece en el inciso 3° del artículo 17, la misma disposición, en la cual se considera el impuesto de primera categoría en carácter de único, para los casos en los cuales se tenga mayor valor y no operen las normas del artículo 18.

<b>Tabla N°4 Comparación Artículo 49 Ley N°15.564</b>	
<b>Ley N°15.564 Artículo 49</b>	<b>Decreto Ley N°824 Artículo 17</b>
<p>Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto de 20% sobre las ganancias de capital que perciban los contribuyentes, de acuerdo con las normas que se establecen en este artículo. Sin embargo, si el bien que origina la ganancia de capital hubiese sido adquirido con anterioridad a la fecha de publicación de esta ley, este impuesto se aplicará cualquiera sea la naturaleza del bien, con una tasa del 8%.</p> <p><b>Para los efectos de esta ley, las diferencias que se califiquen de ganancias de capital en conformidad a las disposiciones del presente título, sólo se considerarán para los fines de este impuesto; en consecuencia, no les será aplicables los demás impuestos establecidos en ella, sin perjuicio de lo dispuesto en el N°1 del artículo 45 y en el N°2 del artículo 60.</b></p>	<p><b>Inciso tercero</b></p> <p>La parte del mayor valor que exceda de la cantidad referida en el inciso anterior se gravará con el impuesto de primera categoría <b>en el carácter de impuesto único a la renta</b>, a menos que operen las normas sobre habitualidad a que se refiere el artículo 18. Estarán exentas de este impuesto las cantidades obtenidas por personas que no estén obligadas a declarar su Renta efectiva en la primera categoría y siempre que su monto no exceda de diez unidades tributarias mensuales por cada mes, cuando el impuesto deba retenerse y de diez unidades tributarias anuales al efectuarse la declaración anual, ambos casos en el conjunto de las Rentas señaladas. Para los efectos de efectuar la citada declaración anual, serán aplicables las normas sobre reajustabilidad que se indican en el número 4° del artículo 33.</p>

En este caso en particular, podemos apreciar que el Decreto Ley N°824, ha tenido el cuidado de mantener las condiciones y/o hacer modificaciones menores, al momento de modificar la ley que la antecede, como es el caso de la Ley N°15.564.

Este hecho nos entrega antecedentes interesantes para nuestro análisis, ya que nos encontramos con artículos en las distintas leyes que se adecuan a los nuevos tiempos y que persiguen mantener beneficios y/o disposiciones, con la finalidad de no hacer cambios que generen pérdida de beneficios, aumentos de impuestos y/o compensaciones para aminorar las modificaciones, como es el caso de la consideración de rentas exentas como ingresos no renta.

<b>Tabla N°5 Comparación Artículo 50 Ley N°15.564</b>	
<b>Ley N°15.564 Artículo 50</b>	<b>Decreto Ley N°824 Artículo 17</b>
<p>Constituirá ganancia de capital el mayor valor percibido en:</p> <p><b>a)</b> La enajenación de bienes raíces.</p> <p><b>b)</b> La enajenación de pertenencias mineras.</p> <p><b>d)</b> La enajenación de derechos o cuotas de una comunidad.</p> <p><b>f)</b> La indemnización por siniestro de bienes del activo inmovilizado.</p> <p><b>g)</b> La enajenación de derechos de agua.</p> <p><b>h)</b> La enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, en caso de que dicha enajenación sea efectuada por el autor o inventor.</p> <p>Sin embargo, si tales ganancias representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, dichas ganancias no estarán afecta al impuesto de este título, sino que se gravarán con el impuesto de la primera categoría y el global complementario o adicional que proceda... En todo caso, se presumirá habitualidad cuando entre la adquisición y la enajenación haya transcurrido menos de un año.</p>	<p><b>2°</b> La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada. Tratándose de bienes susceptibles de depreciación, la indemnización percibida hasta concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede al de adquisición del bien y el último día del mes anterior a aquél en que haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización.</p> <p>Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas Rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente</p> <p><b>8°</b> El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18:</p> <p><b>b)</b> Enajenación de bienes raíces, excepto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su Renta efectiva en la Primera Categoría.</p> <p><b>c)</b> Enajenación de pertenencias mineras, excepto cuando formen parte del activo de empresas que declaren su Renta efectiva en la Primera Categoría.</p> <p><b>d)</b> Enajenación de derechos de agua efectuada por personas que no sean contribuyentes obligados a declarar su Renta efectiva en la Primera Categoría.</p> <p><b>e)</b> Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor o autor.</p> <p><b>i)</b> Enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad, salvo que los derechos o cuotas formen parte del activo de una empresa que declare su Renta efectiva...</p>

Como se puede apreciar en las Tablas N°5, N°6 y N°7, también nos encontramos con rentas que fueron calificadas de ganancias de capital en la Ley N°15.564 y que están casi textualmente igual en nuestro actual Decreto Ley N°824 bajo la modalidad de ingreso no renta.

También nos encontramos con la modalidad de pago del impuesto único en el caso de ser calificadas como operaciones o actividades habituales.

Tabla N°6 Comparación Artículo 51 Ley N°15.564	
Ley N°15.564 Artículo 51	Decreto Ley N°824 Artículo 17
<p>Cuando un comunero se adjudique un bien raíz de la comunidad en un valor mayor que el valor inicial actualizado que dicho bien tenía para la comunidad, la diferencia respectiva será considerada como ganancia de capital para todos los comuneros... Dichas <b>ganancias de capital</b> se entenderán percibidas al momento de la adjudicación respecto de cada comunero, en proporción a sus derechos en la comunidad. Lo dispuesto en los incisos anteriores no tendrá lugar en los siguientes casos:</p> <p><b>a)</b> Cuando la adjudicación se realice en partición de herencia y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos.</p> <p><b>b)</b> Cuando la adjudicación se realice en liquidación de sociedad conyugal y a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos.</p>	<p><b>8°</b> El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18:</p> <p><b>f)</b> Adjudicación de bienes en partición de herencia y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos.</p> <p><b>g)</b> Adjudicación de bienes en liquidación de sociedad conyugal a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos.</p>

Tabla N°7 Comparación Artículo 56 Ley N°15.564	
Ley N°15.564 Artículo 56	Decreto Ley N°824 Artículo 17
<p>La <b>ganancia de capital</b> percibida en los casos de indemnización por siniestros de bienes del activo inmovilizado o de enajenación de dichos bienes no estará afecta a impuesto, siempre que se invierta, dentro del plazo de dieciocho meses contados desde la fecha del pago de la indemnización o de la enajenación, en la reposición de los bienes afectados por el siniestro o enajenación, siendo aplicables a estos casos las normas contenidas en los incisos segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo siguiente...</p>	<p><b>8°</b> El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18:</p> <p><b>1°</b> La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada. Tratándose de bienes susceptibles de depreciación, la indemnización percibida hasta concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el último día... Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de una negocio, empresa o actividad, cuyas Rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la 1° Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente.</p>

Finalmente, apreciamos que en la Tabla N°8 Comparación artículos se considera exento, en la Ley N°15.564, el mayor valor de la enajenación de pertenencias mineras y de acciones de sociedad legal minera, siendo consideradas las mismas como ingresos no renta en el Decreto Ley N°824.

Del análisis efectuado anteriormente, podemos concluir que la génesis del artículo 17 como actualmente lo conocemos en el Decreto Ley N°824, correspondió a una adecuación de las dos leyes anteriores. En primer término, la Ley N°8.419 poseía en algunos casos rentas exentas las cuales eran 100% liberadas de tributación y sin la

modalidad de exención que hoy conocemos y que implica la declaración de dichas rentas pero con derecho a un crédito proporcional.

<b>Tabla N°8 Comparación artículo 59 Ley N°15.564</b>	
<b>Ley N°15.564 Artículo 59</b>	<b>Decreto Ley N°824 Artículo 17</b>
<p>...estará exento de los impuestos de este Título el mayor valor que se obtenga de la enajenación de:</p> <p>c)...pertenencias mineras y acciones o derechos de una sociedad legal minera, siempre que quien enajene sea el manifestante, o una persona que adquirió derechos en la manifestación con anterioridad a la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dichas inscripciones. Igual exención regirá en relación al mayor valor que se obtenga por la enajenación de acciones o derechos de una sociedad contractual minera, que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, siempre que quien enajene haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción. Las exenciones contempladas en esta letra no regirán si la enajenación se efectúa después de transcurridos 8 años contados desde la inscripción del acta de mensura.</p>	<p>8° El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18:</p> <p>c) Enajenación de pertenencias mineras, excepto cuando formen parte del activo de empresas que declaren su Renta efectiva en la 1° Categoría.</p> <p>h) Enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, construida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias, siempre que quien enajene haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción y que la enajenación se efectúe antes de transcurridos 8 años, contados desde la inscripción del acta de mensura. El inciso anterior no se aplicará cuando la persona que enajene sea un contribuyente que declare su Renta efectiva en la 1° Categoría o cuando la sociedad, cuyas acciones o derechos se enajenan, esté sometida a ese mismo régimen.</p>

En segundo término, la Ley N°15.564 introdujo lo que corresponde a ganancias de capital y la modalidad de declaración de las rentas exentas, producto de la introducción del impuesto global complementario.

Este último hecho, generó que las rentas exentas que estaban 100% liberadas de tributación y declaración, pasaron a ser rentas exentas que eran agregadas a la base imponible de impuesto global complementario y por lo tanto, con efecto tributario. Por lo tanto, con la finalidad de mantener este beneficio, es que se generó el concepto de ingreso no renta el cual no es declarable ni tiene efecto tributario alguno, igual que las anteriores rentas exentas de la Ley N°8.419.

#### **2.4.2.- ¿Cómo se compone el artículo 17?**

El artículo 17 del actual Decreto Ley N°824 presenta 31 numerandos de ingresos que se denominan ingresos no renta y que con un simple análisis podemos apreciar que su composición es variada, como a continuación se detalla:

### ***Rentas***

El numerando N°6 establece como ingreso no renta: “La distribución de utilidades o de fondos acumulados que las sociedades anónimas hagan a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente...”

En oficio N°695 del 11.04.2008, el SII dentro de su respuesta y argumentos establece que: “...se hace presente, que la capitalización de utilidades efectuadas mediante la emisión de acciones total o parcialmente liberadas de pago o a través de su aumento de valor nominal, para los efectos tributarios constituye una distribución de utilidad para sus accionistas, pero el legislador conforme el N°6 del artículo 17 de la Ley de la Renta lo ha considerado como ingreso no renta, y por lo tanto dicha distribución no puede formar parte del costo tributario de las acciones...”

La respuesta del SII es clara en definir que se trata de una distribución de utilidades y por ende un ingreso renta por tener el efecto de aumentar el patrimonio de los accionistas.

Como conclusión, podemos apreciar que se trata de una renta, la que cuenta con la franquicia de aplazar la tributación hasta el momento en que se haga la venta de las acciones y por ende mal clasificada bajo el nombre de ingreso no renta.

### ***Rentas Exentas***

A continuación se presentan algunos de los números que estando dentro de la definición de Ingreso no renta, califican como rentas exentas:

N°13: “La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucios y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses...”

N°14: “La alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón...siempre que sea razonable a juicio del Director Regional”.

N°15: “Las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional”.

N°17: “Las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera”

N°18: “Las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio”.

Nº31: “Las compensaciones económicas convenidas por los cónyuges en escritura pública, acta de avenimiento o transacción y aquellas decretadas por sentencia ejecutoriadas.

Si analizamos detalladamente cada uno de los ejemplos anteriores y nos hacemos la pregunta si esto implica un aumento de patrimonio, la respuesta es afirmativa, lo que implica que estamos en presencia de un ingreso renta. Se entiende que el legislador haya querido liberarlas de tributación por distintos motivos, como fue el Nº17 que tuvo la finalidad de incentivar la llegada de extranjeros al país y la entrada de divisas.

Para el caso Nº13 se puede entender su incorporación por razones éticas y de seguridad para los trabajadores, pero evidentemente corresponde a una renta para los trabajadores.

### ***Ingresos no Renta***

Dentro de artículo 17 también se encuentran ingresos que efectivamente no son rentas y por lo mismo, correctamente clasificados, pero lamentablemente sólo tiene tres ejemplos:

Nº11: “Las cuotas que eroguen los asociados”.

Nº28: “El monto de los reajustes que, de conformidad a las disposiciones del párrafo 3º del título V de esta ley, proceda de los pagos provisionales efectuados por los contribuyentes, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29”.

Nº29: “Los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital según texto expreso de una Ley”.

Para el caso del reajuste de los pagos provisionales mensuales, PPM, podemos apreciar que este es únicamente un ajuste financiero y los demás casos asociados a aportes de capital, que evidentemente es un ingreso no renta, ya que representa el aporte a la sociedad para que esta genere utilidades a través de alguna actividad.

### ***Mixtas***

En esta categoría encontraremos casos en los cuales de cumplirse ciertas condiciones son calificados de ingresos no renta, de lo contrario pasan a ser consideradas ingresos rentas.

Nº1: “Indemnización de cualquier daño emergente y daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada...”

Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización de daño emergente en el caso de los bienes incorporados al giro del negocio...sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente”.

Nº27: “Las gratificaciones de zona establecidas o pagadas en virtud de una Ley”.

Nº31; “Las compensaciones económicas convenidas por los cónyuges en escritura pública, acta de avenimiento o transacción y aquellas decretadas por **sentencia judicial**”.

En los casos anteriores, podemos apreciar que el tipo de tributación está condicionada al cumplimiento o no de cierta condición, como es que exista una sentencia ejecutoriada o que sea establecido por una ley, lo cual nuevamente nos entrega argumentos sólidos para concluir que lo manifestado en el artículo 17 está erróneamente definido.

### ***Dudosas***

Nº7: “Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos efectuados en conformidad a esta Ley o Leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deban pagar impuestos de esta Ley. Las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término a las utilidades tributables, capitalizadas o no, y posteriormente a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables”.

Para este caso, tenemos una situación que consideramos dudosa, ya que la devolución de capital es evidentemente un Ingreso no renta, porque representa la devolución de un monto que siempre se tuvo en poder del contribuyente, no es algo nuevo que obtiene el dueño del capital. Lo dudoso viene en la precisión que el legislador hace en este numerando, ya que por definición las utilidades deben tributar y el capital no tributa. El hecho de que haga referencia a que las utilidades financieras en exceso de las tributarias se consideren renta podría generar que el monto de la devolución de capital sea menor del que debiera y por lo tanto, un porcentaje del capital estaría tributando, lo cual por definición no corresponde.

### **3.- ¿QUÉ ES EL ARTÍCULO 17?**

Luego del análisis detallado del origen del artículo 17, así como cada uno de los numerandos que lo compone podemos, concluir que este es un artículo **inusual, inexacto y técnicamente mal configurado**.

Es inusual porque se compone de ingresos renta, ingresos no renta y rentas exentas y su incorporación en la Ley de la Renta fue para mantener los beneficios que dichas rentas tenían en las leyes anteriores a la Ley N°15.564, la cual incorporó el concepto de progresividad y del impuesto global complementario, y por ende la declaración de las rentas exentas para el cálculo del impuesto.

Es inexacto porque se denomina ingresos no renta, siendo que como se planteó anteriormente la composición es de variados tipos. Para el lector que por primera vez se aproxima al estudio de la Ley de la Renta, puede generar inconvenientes al tratar de entender el artículo 17 y compatibilizarlo con la definición del artículo 2 respecto de lo que se entiende por renta.

Está técnicamente mal configurado porque es una norma taxativa en términos negativos. Las cosas taxativas o cerradas sólo se aplican en positivo para otorgar un beneficio, es decir, sólo a esos se les otorgará.

La problemática de ser taxativo en términos negativos, es que deja fuera un sinnúmero de casos, como por ejemplo la devolución de un préstamo que no devenga intereses u otro pago que no sea únicamente de capital, el cual claramente es un ingreso no renta pero que no se encuentra definido en el artículo 17 y que en casos extremos de aplicación de la norma, puede ser considerado un ingreso imponible, lo cual sería una aberración bajo cualquier punto de vista, ya sea financiero, tributario y/o legal.

#### 4.- ¿QUÉ FUNCIÓN CUMPLE?

El artículo 17, como ha quedado de manifiesto luego del análisis del origen del artículo así como la composición de éste, fue creado por el legislador para la liberación de las rentas en un 100%.

La incorporación en la Ley N°15.564 del concepto de **progresividad** hizo necesaria la incorporación de la modalidad de **declaración de las rentas exentas** para el cálculo de las rentas con su respectivo crédito proporcional.

Para el caso del artículo 17, **estas rentas no son declarables** y por lo tanto no entran en el cálculo del impuesto global complementario.

Es por este motivo, que la diferencia entre la clasificación entre rentas exentas e ingresos no renta, tiene consecuencias tributarias importantes, pudiendo concluirse que la función del artículo 17 es dejar fuera de toda tributación y de cualquier efecto tributario a ciertos casos de rentas.

## 5.- ARTÍCULO 17 DECRETO LEY N° 824.- NO CONSTITUYE RENTA

A continuación se presentan casos reales de consultas efectuados por contribuyentes al SII, respecto de cada uno de los numerandos que componen el artículo 17, con la finalidad de conocer más en detalle su composición y dejar de manifiesto nuestra conclusión, en cuanto que en variados de los casos estamos en presencia de ingresos renta.

1º.- La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada. Tratándose de bienes susceptibles de depreciación, la indemnización percibida hasta concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede al de adquisición del bien y el último día del mes anterior a aquél en que haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización.

Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la primera categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente.”

Conclusión: Del análisis de los oficios anteriores y considerando las definiciones involucradas, queda claro que el numeral está bien definido como Ingreso no renta, pero con la restricción que este debe ser por el monto que efectivamente a disminución de patrimonio, condenando los valores que están tanto por sobre como por rebaja del detrimento de patrimonio que debe ser compensado. Esta restricción queda muy bien establecida en el fallo de la Exma. Corte Suprema de fecha 13.11.2003: “Si la indemnización consiste en resarcir de un perjuicio o daño de forma completa, resulta que la reparación debe ser equivalente al daño ocasionado, de tal manera que el patrimonio del afectado quede igual al que tenía antes de producirse el perjuicio. Por ello, la indemnización no puede ser inferior ni superior al daño producido y por esta misma razón así como sería evidentemente injusto otorgar al expropiado una reparación inferior al verdadero y real perjuicio sufrido por él, también sería fijarle una indemnización mayor que dicho perjuicio, supuesto que constituiría un enriquecimiento sin causa, lo que jurídicamente es inaceptable.”

2º.- Las indemnizaciones por accidentes del trabajo, sea que consistan en sumas fijas, Renta o pensiones.

Conclusión: De los oficios presentados, se desprende que este tipo de indemnización está bien clasificado como ingreso no renta, al compensar el daño ocasionado por una

accidente que ve deteriorada la capacidad de las personas para seguir trabajando, y por ende tener una pérdida patrimonial, y que es compensada, en algunos casos con un monto directamente clasificado como Indemnización, y en otros con pensiones de invalidez.

3°.- Las sumas percibidas por el beneficiario o asegurado en cumplimiento de contratos de seguros de vida, seguros de desgravamen, seguros dotales o seguros de rentas vitalicias durante la vigencia del contrato, al vencimiento del plazo estipulado en él o al tiempo de su transferencia o liquidación. Sin embargo, la exención contenida en este número no comprende las rentas provenientes de contratos de seguros de renta vitalicia convenidos con los fondos capitalizados en administradoras de fondos de pensiones, en conformidad a lo dispuesto en el decreto Ley N° 3.500, de 1980.

Lo dispuesto en este número se aplicará también a aquellas cantidades que se perciban en cumplimiento de un seguro dotal, en la medida que éste no se encuentre acogido al artículo 57 bis, por el mero hecho de cumplirse el plazo estipulado, siempre que dicho plazo sea superior a cinco años, pero sólo por aquella parte que no exceda anualmente de diecisiete unidades tributarias mensuales, según el valor de dicha unidad al 31 de diciembre del año en que se perciba el ingreso, considerando cada año que medie desde la celebración del contrato y el año en que se perciba el ingreso y el conjunto de los seguros dotales contratados por el perceptor. Para determinar la renta correspondiente se deducirá del monto percibido, acrecentado por todas las sumas percibidas con cargo al conjunto de seguros dotales contratados por el contribuyente debidamente reajustadas según la variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre el primero del mes anterior a la percepción y el primero del mes anterior al término del año respectivo, aquella parte de los ingresos percibidos anteriormente que se afectaron con los impuestos de esta ley y el total de la prima pagada a la fecha de percepción del ingreso, reajustados en la forma señalada. Si de la operación anterior resultare un saldo positivo, la compañía de seguros que efectúe el pago deberá retener un 15% de dicho saldo, retención que se sujetará, en lo que corresponda, a lo dispuesto en el párrafo 2° del título V de esta ley. Con todo, se considerará renta toda cantidad percibida con cargo a un seguro dotal, cuando no hubiere fallecido el asegurado, o se hubiere invalidado totalmente, si el monto pagado por concepto de prima hubiere sido rebajado de la base imponible del impuesto establecido en el artículo 43.

Conclusiones: Para el análisis de este numeral, debe tenerse en cuenta el tipo de seguro ante el cual estamos presentes. El inciso primero deja en evidencia los seguros en general, siendo correctamente clasificados como Ingreso no renta, ya que la finalidad de los seguros es resguardar la pérdida de patrimonio ante la ocurrencia de algún evento, siendo el monto del seguro el que equivale al daño que se está subsanando.

El inciso segundo, se refiere a un seguro en particular, el cual es el dotal, el cual tiene la particularidad de ser invertida una parte de la prima en el mercado financiero, obteniendo rentabilidad, ya que es considerada de manera correcta siempre como renta, independiente que provenga de un seguro.

El problema que evidenciamos, es cuando se trata del término del contrato y el posterior pago, el cual cuenta con una variedad de condiciones que deben cumplirse para que sea calificado de ingreso no renta, como lo es el tiempo transcurrido desde la contratación del seguro y el plazo de cumplimiento, así como el monto recibido por este concepto.

Dadas estas condiciones, es que se puede inferir que se trata de un numeral mixto, ya que en un mismo seguro un monto es calificado como Ingreso no renta al cumplir las condiciones anteriormente planteadas y el saldo que excede estas condiciones es considerado ingreso renta

Por tal motivo, estamos en presencia de un numeral que en la esencia de encuentra bien definido en el artículo 17, pero que al agregarse el inciso 2, se ensucia, desvirtuando la definición de ingreso no renta.

4°.- Las sumas percibidas por los beneficiarios de pensiones o rentas vitalicias derivadas de contratos que, sin cumplir con los requisitos establecidos en el párrafo 2° del título XXXIII del libro IV del Código Civil, hayan sido o sean convenidos con sociedades anónimas chilenas, cuyo objeto social sea el de constituir pensiones o rentas vitalicias, siempre que el monto mensual de las pensiones o rentas mencionadas no sea, en conjunto, respecto del beneficiario, superior a un cuarto de unidad tributaria.

Conclusión: El artículo 20 N° 2 letra f) expresamente establecen que las rentas provenientes de contratos de renta vitalicia son rentas de capitales mobiliarios, afectos a los Impuestos de Primera Categoría y que podrán ser imputados al Impuesto Global Complementario y/o Adicional. El mismo artículo establece que deben ser expresamente exceptuados para no ser aplicables este tipo de tributación.

Por este motivo, y tomando en consideración lo planteado anteriormente, es que se puede definir como una exención la del numeral 4 del artículo 17 y no como ingreso no renta.

5°.- El valor de los aportes recibidos por sociedades, sólo respecto de éstas, el mayor valor a que se refiere el N° 13 del artículo 41 y el sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por sociedades anónimas en la colocación de acciones de su propia emisión, mientras no sean distribuidos. Tampoco constituirán renta las sumas o bienes que

tengan el carácter de aportes entregados por el asociado al gestor de una cuenta en participación, sólo respecto de la asociación, y siempre que fueren acreditados fehacientemente.

Conclusión: En este caso, se encuentra bien definido el concepto de Ingreso no renta, ya que el aporte de capital a través de la emisión de acciones de pago no cumple la definición de renta, ya que no se ha producido el aumento de patrimonio, sino sólo el aporte de ese patrimonio, y que únicamente cuando es distribuido y vendidas las acciones se podrá evaluar si efectivamente hubo un mayor valor o aumento de patrimonio.

6°.- La distribución de utilidades o de fondos acumulados que las sociedades anónimas hagan a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente como así también, la parte de los dividendos que provengan de los ingresos a que se refiere este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29 respecto de los números 25 y 28 del presente artículo.

Conclusión: La distribución de utilidades mediante la emisión de acciones total o parcialmente liberadas representa un aumento de patrimonio para el contribuyente, ya que se ha distribuido utilidades, pero dado que esta distribución es a través de acciones, las cuales aumentan en número únicamente por este proceso de distribución de utilidades, para el cálculo del mayor valor o aumento efectivo de patrimonio, se debe determinar al momento de la venta de estas. El costo tributario no se modifica pero sí el número de acciones, el cual se ve incrementado, por lo que el valor unitario es menor al inicialmente calculado, siendo en el momento de la venta cuando se determine el mayor valor y por ende la tributación de la distribución de las utilidades.

Es por lo tanto, un ingreso renta, pero que el legislador le otorgó la exención o franquicia en el sentido de retrasar el momento de la tributación, el cual se determinará al momento de la venta de las acciones, cuando se defina la existencia de mayor valor.

7°.- Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos efectuados en conformidad a esta Ley o a Leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deben pagar los impuestos de esta Ley. Las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término a las utilidades tributables, capitalizadas o no, y posteriormente a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.

Conclusión: El numeral establece un orden de imputación que debe seguirse al momento de la disminución de capital. En primer término se consideran las utilidades

tributarias ya sea que hayan sido capitalizadas o no, siendo este proceso irrelevante, ya que el FUT no cambia con esta capitalización, siendo en definitiva un manejo financiero para presentar mayor solvencia financiera, pero en término tributarios no existe un efecto de aumentar o disminuir el saldo del FUT. Ahora bien, la segunda etapa de cálculo de las utilidades financieras en exceso de las tributarias se considera que está mal definido como tributables, ya que perfectamente se puede obtener una utilidad financiera mucho mayor que las tributarias, por efectos como contabilización de concesiones, efecto de corrección monetaria o ajustes financieros, por lo que se estaría pagando impuestos por utilidades ficticias y que a su vez representan capital, el cual estaría pagando impuestos. Por lo tanto, estamos en presencia de un numeral dudoso, ya que dependerá de las características de cada empresa, el monto total a considerar como Ingreso renta y como Ingreso no renta.

8°.- El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18:

- a) Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido a lo menos un año;
- b) Enajenación de bienes raíces, excepto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría;
- c) Enajenación de pertenencias mineras, excepto cuando formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría;
- d) Enajenación de derechos de agua efectuada por personas que no sean contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva en la primera categoría;
- e) Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor o autor;
- f) Adjudicación de bienes en partición de herencia y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos;
- g) Adjudicación de bienes en liquidación de sociedad conyugal a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos;
- h) Enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente

para explotar determinadas pertenencias, siempre que quien enajene haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción y que la enajenación se efectúe antes de transcurridos 8 años, contados desde la inscripción del acta de mensura.

El inciso anterior no se aplicará cuando la persona que enajena sea un contribuyente que declare su renta efectiva en la primera categoría o cuando la sociedad, cuyas acciones o derechos se enajenan, esté sometida a ese mismo régimen.

- i) Enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad, salvo que los derechos o cuotas formen parte del activo de una empresa que declare su renta efectiva de acuerdo con las normas de la primera categoría;
- j) Enajenación de bonos y debentures;
- k) Enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o exclusivamente al transporte de carga ajena, que sean de propiedad de personas naturales que no posean más de uno de dichos vehículos.
- l) Inciso 2°

En los casos señalados en las letras a), c), d), e), h) y j), no constituirá Renta sólo aquella parte del mayor valor que se obtenga hasta la concurrencia de la cantidad que resulte de aplicar al valor de adquisición del bien respectivo el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18. Por fecha de enajenación se entenderá la del respectivo contrato, instrumento u operación.

Inciso 3°

La parte del mayor valor que exceda de la cantidad referida en el inciso anterior se gravará con el impuesto de primera categoría en el carácter de impuesto único a la renta, a menos que operen las normas sobre habitualidad a que se refiere el artículo 18. Estarán exentas de este impuesto las cantidades obtenidas por personas que no estén obligadas a declarar su renta efectiva en la primera categoría y siempre que su monto no exceda de diez unidades tributarias mensuales por cada mes, cuando el impuesto deba retenerse y de diez unidades tributarias anuales al efectuarse la declaración anual, ambos casos en el conjunto de las rentas señaladas. Para los efectos de efectuar la

citada declaración anual, serán aplicables las normas sobre reajustabilidad que se indican en el número 4° del artículo 33.

#### Inciso 4°

Tratándose del mayor valor obtenido en las enajenaciones referidas en las letras a), b), c), d), h), i), j) y k) que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, se aplicará lo dispuesto en el inciso segundo de este número, gravándose en todo caso, el mayor valor que exceda del valor de adquisición, reajustado, con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda.

#### Inciso 5°

El Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del código tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia entre el valor de la enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará afecta a los impuestos señalados en el inciso anterior. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del código tributario, podrá reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que se indica.

#### Inciso 6°

No se considerará enajenación, para los efectos de esta ley, la cesión y la restitución de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil, que se efectúe con ocasión de un préstamo o arriendo de acciones, en una operación bursátil de venta corta, siempre que las acciones que se den en préstamo o en arriendo se hubieren adquirido en una bolsa de valores del país o en un proceso de oferta pública de acciones regido por el título XXV de la Ley N°18.045, con motivo de la constitución de la sociedad o de un aumento de capital posterior, o de la colocación de acciones de primera emisión. Se entenderá que tienen presencia bursátil aquellas acciones que cumplan con las normas para ser objeto de inversión de los fondos mutuos, de acuerdo a lo establecido en el N° 1 del artículo 13 del decreto Ley N° 1.328, de 1976.

### Inciso 7°

Para determinar los impuestos que graven los ingresos que perciba o devengue el cedente por las operaciones señaladas en el inciso anterior, se aplicarán las normas generales de esta ley. En el caso del cesionario, los ingresos que obtuviese producto de la enajenación de las acciones cedidas se entenderán percibidos o devengados, en el ejercicio en que se deban restituir las acciones al cedente, cuyo costo se reconocerá conforme a lo establecido por el artículo 30.

### Inciso 8°

Lo dispuesto en los dos incisos anteriores se aplicará también al préstamo de bonos en operaciones bursátiles de venta cortas. En todo caso el prestatario deberá adquirir los bonos que deba restituir en alguno de los mercados formales a que se refiere el artículo 48 del decreto Ley N° 3.500, de 1980.

Conclusión: En esta conclusión abordaremos a todas las letras que forman parte del N°8 del artículo 17 y los incisos 2° al 8°.

Para estos casos, estamos en presencia de numerandos mixtos, en el sentido que dependerá del cumplimiento de ciertas condiciones para que los Ingresos sean considerados como ingresos no renta, como ingresos rentas e incluso como rentas exentas, así como el tipo de impuesto al cual estarán afectos en el caso de los ingresos rentas.

9°.- La adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2° y 4° del título V del libro II del Código Civil (de las accesiones del suelo y de las accesión de las cosas muebles e inmuebles), o por prescripción, sucesión por causa de muerte o donación.

Conclusión: En el caso de las donaciones estamos en presencia de un claro aumento de patrimonio, toda vez que se otorga una especie o dinero que la persona recibe a título gratuito, por lo tanto no existe una contraprestación, que netee el efecto del aumento de patrimonio.

En este caso, se estima que es más bien una franquicia o una exención, y no ingreso no renta, ya que cumple con la definición del artículo 2 de la LIR.

10°.- Los beneficios que obtiene el deudor de una renta vitalicia por el mero hecho de cumplirse la condición que le pone término o disminuye su obligación de pago, como también el incremento del patrimonio derivado del cumplimiento de una condición o de un plazo suspensivo de un derecho, en el caso de fideicomiso y del usufructo.

Conclusión: El mismo texto del N°10 establece que “...como también el incremento de patrimonio derivado del cumplimiento de una condición...” Esta referencia directa al aumento de patrimonio nos ratifica que estamos en presencia de un Ingreso renta y por lo tanto mal clasificado bajo el concepto de Ingreso no renta.

11°.- Las cuotas que eroguen los asociados.

Conclusión: En este caso, estamos en presencia de un ingreso no renta, ya que se hace referencia a las cuotas para ser socio de alguna institución, lo cual no viene acompañado de una contraprestación particular por ese monto cancelado.

12°.- El mayor valor que se obtenga en la enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal del contribuyente o de todos o algunos de los objetos que forman parte del mobiliario de su casa habitación.

Conclusión: Al considerarse el mayor valor, se entiende que existe un aumento del patrimonio por la enajenación de dichos bienes muebles, lo cual es independiente de la obtención de manera ocasional. En estricto rigor y siguiendo la definición de renta, estamos en presencia de un Ingreso renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

13°.- La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.

Conclusión: A diferencia de las indemnizaciones del N°1 del artículo 17, la indemnización por años de servicios no tienen la finalidad de reparar un daño, ya que la persona no ha visto disminuido su patrimonio por permanecer en una empresa trabajando. En este sentido se puede concluir que estamos en presencia de un ingreso renta.

Para el caso de los beneficios previsionales, como es el caso del pago de las licencias médicas, estamos en presencia de un pago que reemplaza al sueldo que debiera ser cancelado por el empleador, por lo tanto, este cumple con las condiciones para ser Ingreso renta.

Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

14°.- La alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional.

Conclusión: Tanto la alimentación como el alojamiento y la movilización son asignaciones o pagos que la empresa realiza a los trabajadores para que efectúen sus labores, y que cumplen con los requisitos para verificar un aumento de patrimonio. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

15°.- Las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del director regional.

Conclusión: Las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de Renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

16°.- Las sumas percibidas por concepto de gastos de representación siempre que dichos gastos estén establecidos por Ley.

Conclusión: Las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no Renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

17°.- Las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera.

Conclusión: Este tipo de jubilaciones de fuente extranjera puede ser recibida por personas de nacionalidad chilena o extranjera, con residencia o domicilio chileno, por lo tanto, no cuenta con características especiales que las distinga de las pensiones de fuente chilena, las cuales están afectas al impuesto único de segunda categoría, por lo tanto este numeral se encuentra erróneamente clasificado como Ingreso no renta, ya que cumple con la definición del artículo 2 de la Ley de la Renta.

Cabe destacar, que esta liberación de tributo a las pensiones extranjeras tuvo la finalidad de incentivar el ingreso de extranjeros e ingresos monetarios al país.

18°.- Las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio.

Conclusión: Las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de Renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

19º.- Las pensiones alimenticias que se deben por Ley a determinadas personas, únicamente respecto de éstas.

Conclusión: Las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de Renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no Renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

20º.- La constitución de la propiedad intelectual, como también la constitución de los derechos que se originen de acuerdo a los títulos III, IV, V y VI del Código Minería (sic) y su artículo 72, sin perjuicio de los beneficios que se obtengan de dichos bienes.

Conclusión: Las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

21º.- El hecho de obtener de la autoridad correspondiente una merced, una concesión o un permiso fiscal o municipal.

Conclusión: Este numeral dice relación con otorgar por ciertos organismo una concesión, merced o permiso, los cuales no consisten en un pago debido a ningún contrato, por lo tanto, no estamos en presencia de un aumento del patrimonio en los términos de la Ley de la Renta, y por lo tanto está erróneamente clasificado como Ingreso no renta. No entra al patrimonio, es un arriendo.

22º.- Las remisiones, por Ley, de deudas, intereses u otras sanciones.

Conclusión: Un contribuyente al contraer una obligación en dinero, se ve obligado al pago del capital e intereses, ingresando a la caja de la empresa los recursos del crédito solicitado. Para hacer frente a la obligación se deben destinar recursos monetarios para la cancelación de esta obligación. En el caso de condonación de esta deuda, el deudor se encuentra sin la obligación de destinar los recursos financieros para ese ámbito, por

lo tanto, el monto que ingresó inicialmente por concepto del crédito pasa a ser un Ingreso, ya que aumenta su patrimonio por los recursos que fueron entregados por el acreedor. La condonación por lo tanto, es un Ingreso renta, y en consecuencia la condición que sea condonada por ley se considera una exención o una franquicia, estando erróneamente clasificado como ingreso no renta.

23°.- Los premios otorgados por el Estado o las municipalidades, por la Universidad de Chile, por la Universidad Técnica del Estado, por una universidad reconocida por el Estado, por una corporación o fundación de derechos público o privado, o por alguna otra persona o personas designadas por ley, siempre que se trate de galardones establecidos de un modo permanente en beneficio de estudios, investigaciones y creaciones de ciencia o de arte, y que la persona agraciada no tenga calidad de empleado u obrero de la entidad que lo otorga; como asimismo los premios del sistema de pronósticos y apuestas creados por el decreto Ley N° 1.298, de 1975.

Conclusión: Las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de Renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

24°.- Los premios de rifas de beneficencia autorizadas previamente por decreto supremo.

Conclusión: En este caso, la clasificación como Ingreso renta o Ingreso no renta, está condicionado a que los premios sean establecidos por Decreto Supremo, por lo tanto estamos en presencia de un numeral Mixto.

A través de un análisis más detallado podemos concluir que las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

25°.- Los reajustes y amortizaciones de bonos, pagarés y otros títulos de crédito emitidos por cuenta o con garantía del Estado y los emitidos por cuenta de instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado y las municipalidades; los reajustes y las amortizaciones de los bonos o letras hipotecarias emitidas por instituciones de crédito hipotecario; los reajustes de depósitos de ahorro en el banco del Estado de Chile, en la corporación de la vivienda y en las asociaciones de ahorro y préstamos; los reajustes de los certificados de ahorro reajustables del Banco Central de

Chile, de los bonos y pagarés reajustables de la caja central de ahorro y préstamos y de las hipotecas del sistema nacional de ahorros y préstamos, y los reajustes de los depósitos y cuotas de ahorros en cooperativas y demás instituciones regidas por el decreto r.r.a. n° 20, de 5 de abril de 1963, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29.

También se comprenderán los reajustes que en las operaciones de crédito de dinero de cualquier naturaleza, o instrumentos financieros, tales como bonos, debentures, pagarés, letras o valores hipotecarios estipulen las partes contratantes, se fije por el emisor o deban, según la Ley, ser presumidos o considerados como tales, pero sólo hasta las sumas o cantidades determinadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 bis, todo ello sin perjuicio de lo señalado en el artículo 29.

Conclusión: En este caso, estamos en presencia de un Ingreso no renta, ya que se hace referencia a ajustes por operaciones de crédito.

26°.- Los montepíos a que se refiere la Ley número 5.311.

Conclusión: Las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto, se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

27°.- Las gratificaciones de zona establecidas o pagadas en virtud de una Ley.

Conclusión: En este caso, la clasificación como Ingreso renta o Ingreso no renta, está condicionado a que los premios sean establecidos por ley, por lo tanto, estamos en presencia de un numeral Mixto.

Las cantidades que se otorgan por este concepto cumplen con la definición de renta, ya que independiente de la finalidad por la cual se otorgan estos recursos, aumenta el patrimonio del contribuyente, por lo tanto, se encuentran erróneamente clasificados como ingresos no renta. Se sugiere considerarlos como una franquicia o exención.

28°.- El monto de los reajustes que, de conformidad a las disposiciones del párrafo 3° del título V de esta Ley, proceda respecto de los pagos provisionales efectuados por los contribuyentes, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29.

Conclusión: Correctamente definido, al ser un ajuste financiero.

29°.- Los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital según texto expreso de una Ley.

Conclusión: Dado que el numeral hace referencia a los Ingresos que son reputados capital, está bien definido como Ingreso no renta, ya que el capital no representa un aumento de patrimonio.

30°.- La parte de los gananciales que uno de los cónyuges, sus herederos o cesionarios, perciba de otro cónyuge, sus herederos o cesionarios, como consecuencia del término del régimen patrimonial de participación en los gananciales.

Conclusión: Se aplica el artículo 17 N°1, por lo tanto, estaría siendo redundante.

31°.- Las compensaciones económicas convenidas por los cónyuges en escritura pública, acta de avenimiento o transacción y aquellas decretadas por sentencia judicial.

Conclusión: Se aplica el artículo 17 N°1, por lo tanto, estaría siendo redundante.

## **6.- ANÁLISIS JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL. CASO DÁVILA.**

Para dejar en evidencia la importancia que tiene la adecuada definición y alcance del Artículo 17 en cuanto a ingresos no renta, se procederá a detallar y explicar la sentencia del Caso Dávila, en el cual el Juez de la Corte Suprema considera dicho artículo para dictar sentencia judicial.

### **6.1.- Antecedentes del proceso**

El director del Servicio de Impuestos Internos, ejercitando la acción penal que privativamente le entrega el Art. 162 del Código Tributario, dedujo querrela criminal en contra de don Juan Pablo Dávila Silva, por la presentación de declaraciones maliciosamente incompletas o falsas, que puedan inducir a un impuesto inferior al que corresponda.

El servicio pudo acceder a las cuentas corrientes de Dávila, en las cuales detectó cuantiosas inversiones, gastos y desembolsos que no guardaba relación con los ingresos declarados por él en abril de 2004. La investigación administrativa del Servicio permitió determinar que durante el año 2003, Dávila realizó gastos, desembolsos e inversiones en el año 1993 por \$239.820.151, lo que no guarda relación

alguna con la declaración de impuesto a la renta señalado por este en formulario 22 señalando una renta de \$19.050.380.

Según el inciso primero del artículo 70 de la Ley de la Renta, se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas. El inciso 2 de la misma disposición legal establece que si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos e inversiones se presumirá que corresponde a utilidades afectas al Impuesto de Primera Categoría o de la Segunda Categoría, según corresponda.

En declaración jurada, justificó los recursos como fondos provenientes de préstamos de dinero, versión que mantuvo en la declaración indagatoria y que con posterioridad, su defensa cambió, señalando que "... se ha atribuido el carácter de Renta a dineros y posteriores inversiones y gastos que en realidad son efecto de un delito, provenientes del pago por comisiones ilegales o ilícitas..."

La defensa pretendía la absolución, sosteniendo que no se configuraba el delito previsto, ya que los recursos tendrían su origen en actividades ilícitas y como consecuencia de ello, no constituirían renta, es más sostuvo que "...el hecho económico que dio origen a la obtención de los ingresos en cuestión no constituye un hecho gravado en la legislación tributaria chilena".

El servicio, se manifestó a favor de la doctrina de rédito- incremento patrimonial, conforme a la cual, la renta está representada por la riqueza que acrecienta el patrimonio del contribuyente en un período determinado de tiempo, sin importar que este aumento patrimonial derive de una fuente productiva, permanente u ocasional o que provenga de una mera liberalidad.

En consecuencia de producirse un incremento real de patrimonio forzosamente se incurre en el hecho gravado de impuesto y el contribuyente queda obligado a declarar y pagar el impuesto correspondiente, salvo que dicho incremento provenga de alguna de aquellas fuentes, que establecidas en forma expresa en la ley, constituyen renta, ingreso que constituyendo renta se encuentran exentas por disposición legal e ingresos que no constituyen renta. Entre estos último no se contemplan los ingresos de fuentes ilícitas.

A mayor abundamiento, el Servicio manifiesta que el hecho gravado es el enriquecimiento de la persona: la tributación recae sobre el beneficio y no sobre la operación en sí, por lo que lo obtenido será renta gravable con independencia de las consecuencias que en otras ramas jurídicas pudiese tener la actividad que lo genera. De lo anterior, se desprende que el espíritu de la ley es gravar todo ingreso que signifique

un incremento de patrimonio y que no hay más excepciones que las expresamente establecidas en la propia ley; y ésta, al establecer el impuesto sobre las rentas, no distinguió entre ingresos de fuente lícita o ilícita, ya que utilizó la expresión inequívoca “cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”.

## **6.2.- Fallo primera instancia**

En sentencia de primera instancia, dictada con fecha 2 de agosto de 1996, se condenó a Juan Pablo Dávila, como autor de delito tributario por presentar en abril de 1994 una declaración de impuesto a la renta manifiestamente incompleta, en la que ocultó la mayor parte de su renta obtenida en 1993.

En lo pertinente, la sentencia en sus considerados establece:

10 Que, objetivamente cabe referirse al hecho de que, al contestar las acusaciones, la defensa del enjuiciado produce una nueva versión acerca de la procedencia de los fondos utilizados para los gastos e inversiones pesquisados y solicita la absolución, argumentando que los referidos dineros no tiene el carácter de renta porque son en realidad efectos de un delito, ya que provienen de comisiones ilegales cobradas por este, respecto de las cuales procede el comiso.

13 Que, la inferencia anterior, lleva a efectuar el análisis acerca de si los hechos ahora aseverados por la defensa, traen como consecuencia que esos fondos no pueden ser considerados rentas para los efectos de su tributación.

14 Que, en referencia a este punto, es sabido que no solo en el campo de las doctrinas económicas, sino en el derecho tributario, nacional como comparado, lo controvertida que ha sido la determinación del concepto teórico de renta o rédito.

Esta cuestión esencial ha debido ser considerada tanto por el legislador, al momento de fijar el objeto y alcance de los impuestos que gravan las rentas, cuanto por el interprete de la ley, cuando ellos alude a una definición de renta que se limita a enunciar los beneficios que se propone alcanzar con el impuesto, dejando escapar varios supuestos cuya inclusión o exclusión del ámbito de la ley debe determinar el intérprete.

Los especialistas convienen que cuando la ley define con precisión el concepto de renta, comprendiendo en ella todos los supuestos que el funcionalismo económico-social ha querido abarcar, el problema deja de ser tal.

16 Que, consiguientemente, habida consideración a la naturaleza de las leyes tributarias y a la capital importancia, que para estos efectos tiene la definición

aludida(Artículo 2 N°6 del D.L. N°824) – de acuerdo con lo que previene el artículo 21 del Código Tributario- no cabe sino inferir que pesaba sobre el contribuyente Juan Pablo Dávila, la obligación legal de declarar en el formulario 22 que presentó en abril de 1994, los ingresos que percibió durante el curso de 1993 de los corredores extranjeros.

No puede sino llegarse a esa conclusión ya que el concepto de renta, para la legislación tributaria chilena, no distingue entre ingresos producidos por actividades legítimas o no, autorizadas o no. Tampoco los ingresos considerados ilícitos por la defensa han sido excluidos expresamente de la obligación de tributar como renta, ya que si así hubiese sido, el legislador los hubiese incluido entre los que figuran en el listado del artículo 17 del D.L. N°824, de 1974.

### **6.3.- Fallo de segunda instancia**

La Corte de Apelaciones de Santiago, con fecha 4 de octubre de 1996, revocó la sentencia de primer grado, señalando no haber adquirido la convicción de que realmente se ha cometido un hecho punible.

Dentro de los antecedentes que da por acreditados en autos, establece entre varias que:

Octavo: Que, a mayor abundamiento, es necesario considerar –en el evento que se establezca que los dineros efectiva y maliciosamente no fueron declarados-, si ello resultara así, que son bienes que no le corresponden al procesado y debe entenderse que no los posee ni aún a título de precario y, en este entendido, consecuentemente, deberán restituirse a sus legítimos dueños o agraviados en los delitos de la causa principal, por lo que no se le puede exigir a alguien que ilícitamente sustraiga o defraude dinero que respecto de ellos haga la declaración correspondiente a una inversión legítima.

### **6.4.- Sentencia de casación, dictada por la Excm. Corte Suprema de Justicia**

A fin de que la Excm. Corte Suprema de Justicia invalidara el fallo de segunda instancia y dictara la consecuente sentencia de reemplazo, el Servicio de Impuestos Internos, dedujo recurso de casación en la forma en contra de dicha sentencia.

Por sentencia de fecha 2 de septiembre de 1997, la Excm. Corte Suprema de Justicia acogió el recurso de casación en la forma interpuesto por el SII, declarando nula la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago. En definitiva, confirma en todas sus partes la sentencia de primera instancia. En los considerando dejó establecido entre otras lo siguiente:

Primero: Que, conforme al claro tenor literal de la definición del concepto de “Renta“ contenida en el N°1 del artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda utilidad o beneficio que reciba una actividad, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación es renta; y en el artículo 17 de la misma ley, excluye de aquel concepto los beneficios, asignaciones e incrementos patrimoniales y otros ingresos que taxativamente señala y a aquellos que no se consideren rentas o se reputen capital “según texto expreso de una ley”. Entre las partidas que el artículo 17 excluye del concepto de renta, no se mencionan los recursos obtenidos en forma ilícita. Ni existe texto legal que les otorgue tratamiento de excepción...

Segundo: Que, por otra parte, el artículo 70 de la Ley sobre impuesto a la renta, presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas, y dispone que si el interesado no prueba el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos e inversiones, se presume que corresponden a utilidades afectas a los impuestos de esa ley.

Como conclusión de lo presentado como extracto y resumen de las distintas instancias judiciales del Caso Dávila, se puede apreciar que los tribunales le han dado una importancia fundamental al artículo 17 de la Ley de la Renta, para determinar que lo que no está expresamente en ese numeral es considerado renta para todos los efectos legales.

Es más, establece que los recursos ilícitos al no estar en dicho artículo son renta, por lo tanto podemos llegar al extremo que incluso ingresos que efectivamente no son renta, al no estar explícitamente mencionados en el Artículo 17, sean calificados de renta.

Es por esta razón que nos apoyamos en este juicio para confirmar nuestra necesidad de modificar el artículo 17 en cuanto a calificar rentas de ingresos no renta.

## **7.- GASTO TRIBUTARIO**

El análisis anteriormente realizado podría quedar únicamente como un problema de definición legal o como una anécdota de la historia de la Ley de Impuesto a la Renta, pero en el momento que analizamos el concepto de Gasto Tributario, lo planteado anteriormente toma mayor importancia, al ver las implicancias del mismo en el presupuesto fiscal, el cual se podría encontrar subestimado, al no ser posible su cuantificación debido a la característica de no estar sujetos a declaración los ingresos denominados “ingresos no renta”.

## 7.1.- Definición

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

El gasto tributario sirve como referencia para cada año medir el beneficio del sistema tributario, pero no forma parte del gasto público como un desembolso de efectivo.

Frecuentemente, los gobiernos utilizan también los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger la industria nacional. En tales circunstancias el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda la recaudación, o parte de ella, que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario.

Por lo general, el gasto presupuestario directo está siendo evaluado periódicamente por la ciudadanía, a través de la elaboración del presupuesto anual y discusión y aprobación por parte del Congreso. En cambio, los gastos tributarios quedan implícitos en las proyecciones de ingresos y son sometidos a evaluación sólo al momento de discutir el proyecto de ley que los crea.

Los gastos tributarios presentan una serie de desafíos desde la perspectiva de la transparencia fiscal. Por lo mismo, tanto el Fondo Monetario Internacional como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico consideran que es requisito básico de la transparencia fiscal incluir una declaración de las principales partidas de gasto tributario en la documentación presupuestaria. Estas instituciones consideran dentro de este concepto todas las exenciones de la base tributaria, las deducciones de ingreso bruto, los créditos tributarios que se deducen de las obligaciones tributarias, las deducciones de la tasa impositiva y los diferimientos del pago de impuesto.

Adicionalmente, el artículo 19, numeral 22, de la Constitución Política de la República requiere que se consigne anualmente en la Ley de Presupuestos los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estados.

Cumpliendo con este mandato, y en línea con las recomendaciones del FMI y OCDE, el Servicio de Impuestos Internos realiza anualmente una estimación de los gastos tributarios.

Las principales fuentes de información para llevar a cabo las estimaciones son: declaraciones de renta de los años tributarios, declaraciones juradas, declaraciones de

IVA anualizadas, informe de ingresos fiscales de Tesorería, informes financieros de proyectos de Ley de la Dirección de Presupuestos, y Cuentas Nacionales del Banco Central.

## 7.2.- Medición

Cada año en el Informe de Finanzas Públicas del Proyecto de Presupuestos del Sector Público, de la Dirección de Presupuesto del Ministerio de Hacienda, se publica un capítulo de Gasto Tributario, que detalla la metodología de cálculo y su proyección, el cual se basa en la información entregada por la Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos.

Gasto Tributario	Ejecución 2007	Ejecución 2008	Proyección 2009	Proyección 2010	Proyección 2011
<b>Impuesto a la Renta</b>	<b>3.543.578</b>	<b>3.901.771</b>	<b>3.488.393</b>	<b>4.669.100</b>	<b>179.215</b>
Regímenes Especiales	79.522	58.413	98.374	59.255	179.215
Exenciones y Hechos no Gravados	212.170	214.642	216.067	212.648	230.933
Deducciones	196.034	224.499	250.783	268.807	346.560
Créditos al Impuesto	170.380	212.806	241.884	286.063	277.382
Diferimientos al Impuesto	2.879.351	3.188.121	2.677.346	3.841.092	3.034.232
Tasas reducidas	6.121	3.290	3.939	1.235	689
<b>IVA</b>	<b>637.735</b>	<b>787.284</b>	<b>799.381</b>	<b>783.576</b>	<b>889.642</b>
Exenciones y Hechos no Gravados	306.931	367.984	378.429	407.423	469.133
Créditos	330.804	419.300	420.952	376.153	420.509
Diferimientos del Impuesto	-	-	-	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>4.181.313</b>	<b>4.689.055</b>	<b>4.287.774</b>	<b>5.452.676</b>	<b>4.958.653</b>

Millones de \$ de cada año

En el cuadro anterior, se presenta un cuadro resumen con la ejecución de los años 2007 y 2008 y las proyecciones de los años 2009, 2010 y 2011.

Como puede apreciarse, el principal componente del Gasto Tributario se encuentra en el Impuesto a la Renta, teniendo el IVA un porcentaje entre 15 y 20% de la composición de este gasto.

Analizado en detalle la planilla que contiene los distintos componentes del Gasto Tributario, nos encontramos con dos hechos relevantes relacionados con los Ingresos no Renta.

- a) Se incorporan algunos Ingresos no Renta a la lista de gasto tributario, encontrándose con la nomenclatura n.d, es decir, no se cuenta con la cuantificación de este gasto tributario en algunos casos. Esto se debe al

tratamiento diferenciado entre los Ingresos no Renta y las exenciones, ya que las primeras no están obligadas a ser declaradas, estando las segundas obligadas por la propia Ley de la Renta, a ser declaradas, otorgándoles el beneficio de un crédito equivalente.

- b) No se incorpora la totalidad de los Ingresos no Renta en la lista de gasto tributario. Por ejemplo, del artículo 17° del D.L. N°824 no se incorpora el N°17 correspondiente a las Pensiones o Jubilaciones de fuente Extranjera, ni el N°23 relacionado con los premios entregados por el Estado o las municipalidades.

Ambos hechos nos permiten concluir que el Gasto Tributario se encuentra subestimado, ya que para la correcta identificación de los gastos tributarios se debe confeccionar una lista de todos los gastos asociados a los distintos gravámenes del sistema impositivo.

Si bien es cierto, que la incorporación de todos los beneficios del artículo 17 de la Ley de la Renta, implica costos administrativos y de fiscalización, también son importantes los costos asociados a no tener una herramienta de medición del costo y beneficio de un gasto tributario, así como el costo asociados a la evasión y elusión.

En definitiva, un buen sistema tributario, debe tener las métricas para estudiar los beneficios y los costos de las herramientas políticas de política pública alternativas y compararlos con los del gasto tributario.

## **8.- CONCLUSIONES**

Producto del estudio detallado del artículo 17 de la Ley de la Renta podemos esgrimir las siguientes conclusiones:

El artículo 17 de la Ley de la Renta permite la liberación en un 100% de impuestos. Como pudimos apreciar en el origen del artículo, la gran mayoría de los numerandos actuales, estaban en las leyes anteriores a la Ley N°15.564 como exenciones de las distintas categorías de impuestos que antes existían. Por lo tanto, su incorporación bajo la modalidad de ingresos no rentas fue para mantener el beneficio de no declaración de ciertas rentas, como era lo que sucedía con las rentas exentas antes de la incorporación del concepto de progresividad de la Ley N°15.564.

El mismo SII ha manifestado en el caso particular del N°6 del artículo 17, que evidentemente estamos en presencia de una aumento de patrimonio y por ende de una

renta, pero que expresamente el legislador estimó necesario eximirlo de tributación. Esta respuesta del SII, que es el organismo regulador de la aplicación correcta de la norma tributaria, deja de manifiesto la contradicción del nombre bajo el cual el artículo 17 opera: INGRESOS NO RENTA.

El artículo 17 es un claro error técnico legislativo, al tener el carácter de taxativo en términos negativos. La gravedad de este error lo vemos plasmado en la sentencia del Caso Dávila, en la cual el Juez de la Excma. Corte Supremas hace un juicio crítico, en el sentido que los ingresos que no están considerados en el artículo 17 pasa a ser Ingresos afectos a Impuestos, como fue el caso de los ingresos producto de operaciones ilícitas.

Por los argumentos anteriormente explicados, es que podemos responder a la pregunta que inicialmente hemos realizado: **¿Qué es el Artículo 17?**

Desde luego no es una enumeración (en suma mayoría ni enunciativa ni menos taxativa) de ingresos no constitutivos de renta, como lo señala su enunciado, sino que, esencialmente, una norma liberatoria, que busca evitar el empleo del término “exención”, debido al efecto que este tiene en el cálculo del impuesto global complementario para el contribuyente.

Recorre, en forma manifiestamente impropia, a una expresión que no debió ser utilizada y que induce a confusión, como lo evidencia el fallo del Caso Dávila.

Sin embargo, producto de las modificaciones que ha experimentado la norma, tampoco puede afirmarse que, en la actualidad, el artículo contenga, simplemente, un listado de exenciones disfrazadas de “no rentas”, puesto que el propio legislador cayó en la confusión a que el enunciado conduce e incluye algunos numerandos que corresponden, efectivamente, a ingresos que tiene la calidad de ingresos no renta, como es el caso del N°29, N°25, N°11 y eventualmente otros.

El objetivo de este trabajo, es poner en evidencia uno de los errores de técnica legislativa más relevante de nuestro sistema tributario, aportando antecedentes que faciliten el estudio de la norma y que eviten al lector incurrir en la confusión o desorientación a que puede llevar su enunciado.

Finalmente, podemos apreciar que debido al tratamiento especial que se les entrega a los Ingresos no Renta, en cuanto a no estar obligados a ser declarados anualmente, la estimación del Gasto Tributario se encuentra subestimada. La modificación de este tratamiento especial, asimilándolo al de las rentas exentas, permitiría cuantificar el Gastos Tributario, obteniendo un doble beneficio, que es poder evaluar los ingresos

que deja de percibir el Fisco, y así evaluar la conveniencia de mantenerlos y/o derogarlos. Además de cumplir con las recomendaciones de la OCDE y del FMI en cuanto a contar con el mayor control del Gasto Tributario, para evitar poner en peligro las funciones distributivas, macroeconómicas y administrativas del presupuesto, al ser los gastos tributarios una herramienta alternativa de política pública, que persigue resultados similares a los que se podrían obtener mediado el gasto público directo.

Como sugerencia para subsanar y mejorar el artículo 17, se sugiere las siguientes acciones:

- c) Cambiar el título del artículo 17 por “Rentas Totalmente Liberadas de Tributación.
- d) En formulario 22 establecer una línea especial del monto de rentas totalmente liberadas de tributación de manera de contar con información que permita dimensionar y evaluar el monto global de los gastos tributarios analizados.

## 9.- BIBLIOGRAFÍA

- Figueroa, P., 2007. Manual de Derecho Tributario, El Impuesto a la Renta, Parte General. Editorial Jurídica de Chile.
- Los presupuestos de gastos tributarios. “Conceptos y desafíos de implementación”, Documento de trabajo del BID #IDB-WP-131. Villela, L. , Lemgruber y M. Jorratt (2009).
- Medición del Gasto Tributario en Chile, 2002. Patricio Barra y Michel Jorratt.
- Informe de Finanzas Públicas – Proyecto Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2011.
- Informe de Finanzas Públicas – Proyecto Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2010.
- Informe de Finanzas Públicas – Proyecto Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2009.
- Decreto Ley, N°824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, última versión 28/04/2009.
- Ley, N°15.564, Modifica la Ley N°5.427, sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y Sustituye la Ley N°8.419, sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 11/02/1964, versión única.

- Ley, N°8.419, Fija el texto refundido de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/03/1946, última versión 14/02/1964.