



**ANÁLISIS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO A LA INVERSIÓN
ESTABLECIDO EN LA LEY N° 19.420, DE 1995, LEY ARICA**

PARTE II

**Problemáticas que Surgen de la Calificación de Activo Físico Inmovilizado
Tratándose de Bienes Inmuebles destinados o recibidos en Arrendamiento.**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS
PARA OPTAR A GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACION**

Alumno: Juan Pizarro Bahamondes

Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco

Santiago, Septiembre 2019

TABLA DE CONTENIDOS

1- INTRODUCCION.....	6
1-1 Planteamiento del Problema.....	6
1-2 Hipótesis Investigativa.....	10
1-3 Objetivos del Estudio.....	11
1-4 Metodología.....	12
2- MARCO TEORICO.....	13
2-1 CAPITULO 1 - INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSON Y REGIMENES DE EXCEPCION EN ZONAS EXTREMAS.....	13
2-1-1 Gastos Tributarios desde la Perspectiva Fiscal y Crédito Tributario a la Inversión en Zonas Extremas.....	13
2-1-2 Sistema de Incentivos Fiscales a la Inversión.....	18
2-1-3 Tipos de Incentivos Fiscales a la Inversión.....	19
2-1-4 Zonas Extremas en Chile y sus Principales Características.....	22
2-1-5 Base Constitucional de los Incentivos a la Inversión de Zonas Extremas de Chile.....	22
2-1-6 Incentivos Fiscales en Zonas Extremas de Chile.....	23
2-1-7 Incentivos Fiscales en la Región de Arica y Parinacota.....	25
2-2 CAPITULO 2 - CREDITO A LA INVERSION EN LA REGION DE ARICA Y PARINACOTA, LEY 19.420.....	27
2-2-1 Conocimiento General Crédito a la Inversión en la Región de Arica y Parinacota.....	27
2-2-2 Contribuyentes Beneficiados, Requisitos y Exclusiones.....	29
2-2-3 Modificaciones Introducidas por la Ley N° 20.655 de Incentivo a las Zonas Extremas.....	30
2-2-4 Interacción de la Ley N° 19.420 con Otras Leyes.....	30
2-2-5 Modificaciones al Incorporadas a la Ley N° 19.420 por la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.899 de 2014.....	31
2-3 CAPITULO 3 - INVERSIONES QUE PUEDEN OPTAR AL CREDITO A LA INVERSION.....	32
2-3-1 Inversiones Beneficiadas.....	32

2-3-2 Inversiones Excluidas.....	33
2-4 CAPITULO 4 - CREDITO A LA INVERSION Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO. .34	
2-4-1 Crédito a la Inversión.....	34
2-4-2 Principales Beneficios que Incorpora el Crédito a la Inversión Contemplado en la Ley 19.420.....	35
2-4-3 Complementariedad del Crédito con Otros Créditos Tributarios.....	36
2-4-4 Impuesto al Cual Puede Deducirse el Crédito Tributario.....	36
2-4-5 Orden e Imputación del Crédito.....	36
2-4-6 Devengo e Imputación del Crédito.....	37
2-4-7 Efecto del crédito en el impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA) 38	
2-4-8 Esquema General de Aplicación del Crédito a la Inversión.....	39
2-4-9 Ejemplo de Aplicación Práctica de la Ley Arica y sus Efectos en Impuesto de Primera Categoría.....	40
3-1 INTRODUCCION HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	44
3-2 DESARROLLO CONTENIDO HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	46
3-2-1 Concepto de activo fijo para efectos tributarios y contable.....	46
3-2-2 Concepto de activo fijo desde la perspectiva de la ley 19.420, Ley Arica.....	49
3-2-3 Problemáticas relacionadas con la calificación de activo fijo al objeto de impetrar el crédito a la inversión establecido en la ley 19.420, Ley Arica.....	51
3-2-4 Aplicación del crédito ley Arica cuando los bienes inmuebles se destinan a la prestación de servicios de arrendamiento operativo o financiero.....	53
3-2-5 Aplicación del crédito ley Arica cuando se adquiere vía arrendamiento financiero activo inmovilizado que constituye bienes inmuebles.....	55
3-3 CONCLUSIONES HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	58
3-4 ANEXOS HIPÓTESIS DE TRABAJO.....	60
4 – BIBLIOGRAFÍA.....	82

ABREVIATURAS

LIR:	Ley de Impuesto a la Renta
CPT:	Capital Propio Tributario
DL:	Decreto Ley
DFL:	Decreto Fuerza de Ley
DO:	Diario Oficial
SII:	Servicio de Impuestos Internos
RLI:	Renta Líquida Imponible
IDPC:	Impuesto a la Renta de Primera Categoría
CIDPC:	Crédito por Impuesto de Primera Categoría
IGC:	Impuesto Global Complementario
IA:	Impuesto Adicional
PPMO:	Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
SPA:	Sociedad por Acción
NIIF o IFRS:	Normas Internacionales de Información Financiera
IPC:	Índice de Precios al Consumidor
UTM:	Unidad Tributaria Mensual
UF:	Unidad de Fomento
FUT:	Fondo de Utilidades Tributables
FUNT:	Fondo de Utilidades no Tributables
FUF:	Fondo de Utilidades Financieras
FUR:	Fondo de Utilidades Reinvertidas
RAP:	Rentas Atribuidas Propias
DDAN:	Diferencias entre la Depreciación Normal y Acelerada
REX:	Registro de Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta

SAC:	Saldo Acumulado de Créditos
STUT:	Saldo Total de Utilidades Tributables
TEF:	Tasa Efectiva de Crédito por IDPC
TTA:	Tribunal Tributario y Aduanero
RAI:	Rentas Afectas a Impuestos Global Complementario o Adicional
CORFO:	Corporación de Fomento de la Producción
ZEE:	Zona Económica Especial
CIDEZE	Comité Interministerial para el desarrollo de zonas extremas y especiales

Agradecimientos

A mi Madre por su apoyo incondicional en todos estos años, a mi Padre que estoy seguro desde la eternidad se sentirá orgulloso de este logro.

A Vannesa mi amor, que me apoya y motiva en cada momento, siendo la fuerza para lograr lo que hemos soñado, estoy seguro lograremos juntos muchas cosas bellas en la vida.

A mis hijos Matías y Sofia, por los que siempre entrego lo mejor y espero que el logro de este objetivo sirva de ejemplo para que ellos vuelen alto en la vida.

A todos los que de una u otra manera aportaron para que llegara el momento en que con orgullo puedo decir que soy Magister en Tributación y con la misma fuerza que puse para alcanzar este logro, les digo que daré lo mejor para merecer este reconocimiento

1- INTRODUCCION

1-1 Planteamiento del Problema

En el contexto internacional, las zonas económicas especiales en la cuales se encuentran incluidas las zonas extremas o territorios especiales aislados, son un área geográfica delimitada al interior de las fronteras de un país en donde las reglas de negocios son diferentes a las que prevalecen en el resto del territorio. Las diferencias se refieren principalmente a las condiciones de la inversión, el comercio internacional y las aduanas; los impuestos y las regulaciones. En este sentido, se busca dotar a la zona de un ambiente de negocios más liberal (desde una perspectiva política-económica) y más efectivo (desde una perspectiva administrativa) que el que prevalece en el resto del territorio nacional (Farole y Akinci, 2011). Al respecto existen ejemplos emblemáticos a considerar, por ejemplo en América la zona libre de Colón en Panamá y en Asia Hon Kong, perteneciente a China continental, que se constituye en la mayor zona franca del mundo.

El concepto de territorios especiales aislados, dentro del cual se incluyen las zonas extremas, ha sido entendido generalmente “como aquellos territorios geográficamente aislados, con bajo nivel de accesibilidad, escasa población y altamente dispersa, en los que se observa escasa presencia y baja cobertura de servicios públicos, los que, a consecuencia de todas estas variables, se encuentra en una situación de desigualdad en comparación con el resto del país”¹

En Chile son consideradas zonas extremas, la Región de Arica y Parinacota, la Provincia de Palena, las Regiones de Aysén y de Magallanes y Antártica Chilena. A dichas zonas se deben agregar la Comuna de Tocopilla y los territorios especiales de Isla de Pascua y el Archipiélago de Juan Fernández.

En consideración a la existencia de territorios especiales en Chile, ha sido una constante de los diferentes Gobiernos establecer políticas públicas para impulsar el desarrollo de las zonas extremas del país. Dichas zonas por sus condiciones geopolíticas, geográficas, de densidad

1 Comité Interministerial para el Desarrollo de Zonas Extremas y Especiales (CIDEZE) 2015. Política pública para territorios especiales aislados.

demográfica, de aislamiento y otras características propias de estas zonas, se encuentran en situación de rezago económico, en relación con el resto del territorio del país, lo que justifica la implementación de políticas y medidas especiales que contribuyan a fomentar su competitividad y posibilitar su desarrollo, es en este contexto donde el sistema de incentivos tributarios tiene un rol de primer nivel.

Por otra parte, desde la perspectiva del gasto tributario en que los Estados están dispuestos a reducir las obligaciones tributarias reemplazando la inversión pública directa por incentivos fiscales al sector privado, buscando entre otros objetivos que a través de una política tributaria se promueva el desarrollo regional o sectorial.

Según Heller y Kauffman (1972), los incentivos fiscales pueden presentarse en diversas formas. Los más corrientes son las exenciones parciales o totales, válidas generalmente durante un período definido, que incluyen uno o varios impuestos; o, inclusive, la depreciación acelerada o el trato especial a las reinversiones, en el caso del impuesto a la renta de personas físicas o jurídicas. En muchos países se adoptaron preferencias fiscales, con base en una o varias de esas formas.²

Particularmente la Región de Arica y Parinacota, si bien es una zona con altos niveles de integración con países vecinos y potencialidades económicas en diversos ejes estratégicos de desarrollo, está inmersa entre dos zonas francas, Iquique y Tacna (Perú), y connota un interés geopolítico para Chile, que sustenta un tratamiento especial como zona extrema.

En consideración a la situación especial de la zona extrema norte, se ha establecido un sistema tributario de excepción que conforman un régimen de beneficios y franquicias tributarias destinadas a promover la inversión en la Región de Arica y Parinacota, contemplando una serie de beneficios, entre los que se incluyen:

A) Sistema de créditos fiscales a la inversión contemplado en la ley 19.420

2 INCENTIVOS FISCALES Y DESARROLLO REGIONAL: LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL José Marcelino Monteiro da Costa*

- B) Bonificación a la mano de obra, establecidos en el ex DL 889.
- C) Régimen de Zona Franca (DFL 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda)
- D) Fondo de Fomento y Desarrollo (DFL N° 15, de 1981, del Ministerio de Hacienda)
- E) Régimen de exención de Impuesto a la Renta art 27 DFL 341, Zona Franca Industrial de Extensión.

De los cinco puntos anteriores, el sistema de créditos contemplado en la letra A) es el más importante, por el potencial y atractivo que genera para los inversionistas actuales y potenciales, interés que se ha incrementado con el aumento de las tasas de impuestos corporativos a nivel de régimen general y la posibilidad que los inversionistas puedan acogerse al crédito hasta el año 2025 y utilizar dichos créditos hasta el año 2045, según se estableció con la ley 20.655 del año 2013.

No obstante, lo anterior subsisten problemas prácticos en la aplicación de la ley, generando que el beneficio del crédito tributario a la inversión no tenga todo el alcance y potencial que se buscó con el espíritu de la normativa, muchas de estas dificultades nacen del análisis restrictivo de la ley por parte de Servicio de Impuestos Internos (SII), donde se puede mencionar por ejemplo la calificación o no de la inversión como activo físico inmovilizado, calificación que es determinante a objeto impetrar los créditos a la inversión.

La reforma tributaria contemplada en la Ley 20.780, de 2014, y las adecuaciones realizadas con la Ley 20.899, de 2016, no consideraron mayores cambios en la Ley 19.420 desde el punto de vista de la operatividad del crédito en la Primera Categoría, solo indirectamente se mantiene las restricciones a su uso para las empresas sin contabilidad completa, como las acogidas al régimen 14 Ter letra A), tema que parece contradictorio, considerando que la última modificación establecida en la Ley 20.655, de 2013 contemplaba dar mayor acceso a las Pymes a este tipo de crédito.

Por otra parte, el único tema tratado explícitamente en la reforma tributaria respecto a la Ley 19.420 es el orden de imputación de las utilidades tributarias de empresas acogidas a las normas de la zona franca industrial de Arica que se acojan al crédito a la inversión contemplado en

la Ley Arica, situación que reviste un análisis particular de estudio antes y después de la reforma tributaria.

Se debe considerar que el crédito a la inversión contemplado en la Ley N°19.420, reviste una importancia fundamental para potenciar económicamente la Región extrema del Norte, ya que tiene una incidencia directa en la competitividad de las empresas que se instalan en dicha región e incide directamente en los niveles de crecimiento, desarrollo y generación de empleo de la zona.

En su concepción, el espíritu de la Ley N° 19.420 fue atraer importantes inversiones en los ejes estratégicos de desarrollo en la actual Región de Arica y Parinacota, constituyendo a esta zona en un importante polo de desarrollo para la macro Región Andina, constituida por el Sur del Perú, Bolivia, Sur de Brasil y Norte de Argentina, aprovechando de esta manera las ventajas geográficas, logísticas y de estabilidad económica del país respecto a los países limítrofes.

Por los cambios que directamente e indirectamente se generan en la aplicación de la Ley N° 19.420 en función de la Reforma Tributaria establecida en la ley 20.780 de 2014, que pueden generar dificultades en la aplicación práctica de la ley y afectar el atractivo de la franquicia para los inversores, y por otro lado, luego de veinte y tres años desde su instauración, la identificación y subsistencia de problemáticas de interpretación de la franquicia por parte del ente fiscalizador que restringen el alcance y utilización del crédito, muchas veces en contra del espíritu de la ley, es que cobra importancia el estudio y análisis de las dos hipótesis de estudio del presente trabajo.

Dicho estudio viene a complementar la escasa bibliografía que existe sobre la materia, al tratarse de una ley poco conocida a nivel del país, y que solo en el último tiempo como parte de una Política de Estado, que contempla un plan especial de desarrollo de zonas extremas a partir del 2015 y hasta el 2022, se ha visto promocionada entre los diversos inversionistas nacionales y extranjeros.

1-2 Hipótesis Investigativa

Si bien la aspiración fue que las disposiciones de la Ley N° 19.420 se entendieran con el solo texto de la ley y que el Servicio de Impuestos Internos tuviera la menor discrecionalidad posible, surgen dificultades en la aplicación de la ley, que derivan de problemáticas en su interpretación y del enfoque restrictivo en los pronunciamientos de la entidad Fiscalizadora, situación que limita o deja fuera del alcance del beneficio a empresas, que realizando inversiones, que se alinean con el espíritu de la ley, no cumplen con ciertos aspectos de tipo legal o formal.

De modo reforzar esta hipótesis se realizó visita al Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) de Arica, en donde nos entrevistamos con el Sr. Jorge Pohlhammer Doren, Juez Tributario y Aduanero de la XV Región de Arica y Parinacota, quien al ser consultado nos indica que uno de los aspectos relevantes que genera dificultades en la aplicación del crédito a la inversión, es la consideración o no de la inversión como un activo físico inmovilizado desde el punto de vista tributario, materia que ha sido objeto de reclamos tributarios al Tribunal Tributario y Aduanero y de consultas administrativas a SII en tal sentido.

Al respecto se debe mencionar que el concepto de activo físico inmovilizado tiene consideraciones de tipo contable, legal y tributario que se deben analizar al momento de determinar la base sobre la cual se determinará el porcentaje de crédito tributario aplicable, considerando que la Ley N° 19.420 tiene entre sus requisitos que las inversiones que pueden acogerse al crédito son aquellas que se realizan en activos físicos inmovilizados nuevos, depreciables con una vida útil superior a tres años.

En base a lo anterior, la segunda hipótesis busca analizar y evaluar las distintas problemáticas que se presentan en la calificación de activos físicos inmovilizados susceptibles de impetrar el crédito, focalizando el análisis en los bienes inmuebles entregados o recibidos en arrendamiento, situaciones que pueden dar paso a la aceptación o rechazo del devengo del crédito por parte de la entidad Fiscalizadora.

1-3 Objetivos del Estudio

Analizar y estudiar la Ley N° 19.420, Ley Arica, en relación a la interpretación del activo físico inmovilizado por parte de la entidad Fiscalizadora para efectos de obtener el derecho a impetrar el Crédito Tributario a la Inversión.

Considerando las hipótesis señalada, nos hemos propuesto diferentes objetivos específicos, los cuales han sido elaborados con el propósito de llegar a conclusiones que den una respuesta concreta a las inquietudes planteadas.

Analizar y evaluar las distintas problemáticas que se presentan en la calificación de activos físicos inmovilizados susceptibles de impetrar el derecho al crédito, focalizando el análisis en los bienes inmuebles entregados o recibidos en arrendamiento, situaciones que pueden dar paso a aceptación o rechazo del devengo del crédito por parte de la entidad Fiscalizadora.

- a) Estudiar los pronunciamientos administrativos del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia y créditos tributarios que hacen uso del concepto de activo físico inmovilizado para su aplicación tales como el crédito del artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el artículo 27 bis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- b) Estudiar los fallos de los Tribunales de Justicia cuando han existido discrepancias entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos sobre su aplicación, respecto a la consideración o no de activo físico inmovilizado desde la perspectiva tributaria, y el término de servicios de arrendamiento.
- c) Analizar el concepto de activo físico inmovilizado desde la perspectiva contable, legal y tributaria, con especial énfasis en los bienes inmuebles destinados o recibidos en arrendamiento.
- d) Identificar las problemáticas más relevantes que se presentan en la consideración o no de activo físico inmovilizado, destinados o recibidos en arrendamiento, a través de un análisis comparado con la Ley N° 19.606, de 1999, sobre Ley Austral.

- e) Entregar una visión crítica de las problemáticas identificadas respecto a la calificación de activo físico inmovilizado destinados o recibidos en arrendamiento para efectos de la Ley N° 19.420 y su concordancia con el espíritu de la ley tendiente a fomentar la inversión en zonas extremas.

1-4 Metodología

Dado los objetivos perseguidos por el presente trabajo, en la elaboración se ha considerado los siguientes métodos o técnicas investigativas, la primera y de mayor relevancia al respecto es la del método dogmático o el estudio de la técnica jurídica del estudio de los dogmas o tipos, para desembocar vía operaciones lógicas en conclusiones del tipo sistémico que nos permitan efectuar aseveraciones de orden general y concluyente.

Revisaremos, en tal sentido la Ley N° 19.420, las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos a través de circulares que sean aplicables, la jurisprudencia administrativa y judicial relevante cuando corresponda. En relación a la Hipótesis Investigativa revisaremos otras disposiciones tributarias que incorporan créditos sobre la inversión en activos fijos tales como la Ley N° 19.606, de 1999, Ley Austral, el artículo N° 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el artículo N° 27 bis de la ley del Impuesto al Valor Agregado y otras disposiciones legales que contemplan el concepto de activo fijo o activo físico inmovilizado en su análisis.

Otro método a utilizar será el método deductivo, a nivel de la Hipótesis Investigativa se estudiará el concepto generalmente aceptado de activo físico inmovilizado desde una perspectiva contable, legal y tributaria, para seguir con el análisis particular de los diversas situaciones que se presentan cuando uno de los elementos o todos de la definición de activo físico inmovilizado, no se cumple. Una base concluyente en tal sentido será el análisis detallado de la jurisprudencia judicial y administrativa de otras franquicias nacionales sobre el activo fijo, y la conceptualización que se hace en dichas normativas de dichos activos.

Es preciso mencionar que la Ley 19.420, al ser un régimen de excepción que a hasta hace pocos años fue muy poco promocionado como incentivo tributario a la inversión en la Región de

Arica y Parinacota, mantiene muy pocos estudios específicos respecto a su aplicación, que puedan servir de base para el análisis de la normativa, destacando en tal sentido los libros y tesis que se señalan en la bibliografía de este estudio.

Considerando la altísima importancia de esta ley en el desarrollo de la Región de Arica y Parinacota, es que cobra relevancia el estudio que se hace en el presente trabajo, con el objeto sirva de complemento a la escasa literatura que existe a la fecha sobre el tema.

2- MARCO TEORICO

2-1 CAPITULO 1 - INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSON Y REGIMENES DE EXCEPCION EN ZONAS EXTREMAS

2-1-1 Gastos Tributarios desde la Perspectiva Fiscal y Crédito Tributario a la Inversión en Zonas Extremas.

Según la definición de la OCDE (2004), los gastos tributarios son una transferencia de recursos públicos, que es llevada a cabo mediante la reducción de obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia o benchmark, indicando que frecuentemente, los Gobiernos usan los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, tales como, incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional y concluyendo que 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 o parte de la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades.

De acuerdo a la definición entregada por el Servicio de Impuestos Internos, SII (2011), “se designa como gasto tributario al monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región, o grupos de contribuyentes. Por lo general se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimientos y amortizaciones

aceleradas, entre otros mecanismos”, de este modo y según se desprende de la parte final de la definición, los gastos tributarios pueden tomar distintas formas:

- a) Exenciones: Montos que se excluyen de las bases imponibles.
- b) Deducciones: Montos que pueden rebajar o reducir de la base imponible.
- c) Créditos tributarios: Montos que se deducen del pago de impuesto o permiten su rebaja.
- d) Tasas reducidas: Tasa menor a su benchmark o impuesto de referencia a aplicar a determinadas transacciones tributables o sujetos tributarios.
- e) Diferimientos: Postergación del pago de impuestos.

Considerando los gastos tributarios en función de las definiciones de OCDE y del SII, se identifica los siguientes objetivos que se persiguen con su establecimiento en el sistema tributario:

- a) Mejorar la progresividad del sistema tributario.
- b) Otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria.
- c) Estimular el consumo de bienes considerados “meritorios”.
- d) Incentivar la inversión en ciertos sectores o regiones.

Particularmente los gastos tributarios destinados a incentivar la inversión en ciertos sectores o regiones, suelen concentrarse en regiones con desventajas comparativas a causa de su lejanía de los principales centros urbanos y que requieren como en el caso de Chile una visión geopolítica especial. Este objetivo de los gastos tributarios será el foco de estudio en esta tesis a través del análisis de las dificultades prácticas en la aplicación de los créditos tributarios a la inversión en la Región de Arica y Parinacota, puntualmente los que se desprenden de la consideración de activo inmovilizado al momento de impetrar el derecho al crédito y los efectos que se generan directa e indirectamente por la reforma tributaria contemplada en la Ley N° 20.780, de 2014.

Por otra parte, se debe considerar que tanto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como el Fondo Monetario Internacional (FMI), consideran como un

punto importante de transparencia fiscal, la inclusión de un informe de gastos tributarios en la documentación presupuestaria de los Gobiernos.

A su vez en Chile 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 Estado.

De acuerdo a las recomendaciones internacionales y lo establecido en la Constitución, el SII realizó una estimación de los gastos tributarios para el año 2016 y una proyección para los años 2017 y 2018.

El gasto tributario proyectado año 2018 por tipo de impuesto y tipo de franquicia, en base a la metodología tradicional de SII, es el siguiente:

	Millones de US\$	% del PIB
Impuesto a la renta	6.389	2,17%
Regímenes especiales	218	0,07%
Exenciones	610	0,21%
Deducciones	924	0,31%
Crédito al impuesto	402	0,14%
Diferimientos al impuesto	4.235	1,44%
Tasas reducidas	0	0
IVA	2.252	0,76%
Exenciones y Hechos no gravados	1.556	0,53%
Créditos	439	0,15%
Diferimientos al impuesto	257	0,09%
Impto. Combustibles	91	0,03%
Devoluciones	91	0,03%
Total	8.732	2,97%

Fuente: Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios, SII (Septiembre 2017), tipo de cambio proyecciones de 650 \$/US\$

El crédito tributario a la inversión en la Región de Arica y Parinacota que es objeto de estudio en este trabajo, se encuentra incluido en los Créditos al Impuesto que representan un 0,14% del PIB, donde se incluyen otros créditos a la inversión tales como, el de la adquisición de activo fijo, Artículo N° 33 bis de la LIR y el Crédito a la Inversión de Ley N° 19.606, de 1999, Ley Austral.

Desde otra perspectiva el crédito tributario a la inversión en la Región de Arica y Parinacota, se encuentra incluido en los gastos tributarios que se clasifican como una franquicia regional que representa un 3,93% del total de gastos tributarios totales, y que benefician a sectores geográficos específicos de Chile, tales como la Zona Extrema, Norte y Sur, Isla de Pascua, Isla Juan Fernández, y también la Zona de Tocopilla-

El gasto tributario proyectado año 2018 ordenado por sector u objetivo beneficiado, en base a la metodología tradicional de SII, es el siguiente:

	Millones de US\$	% del Total
Ahorro – Inversión	4.514	51,70%
Educación	1.046	11,98%
Salud	771	8,83%
Inmobiliario	611	7,0%
Fomento a la MYPE	599	6,86%
Resto de sectores	544	6,23%
Regional	343	3,93%
Transporte	337	3,86%
Seguros	132	0,51%
Exportadores	1	0,01%
No asignado	-166	-1,90%
Total	8.732	100%

Fuente: Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios, SII (Septiembre 2017), tipo de cambio proyecciones de 650 \$/US\$

Respecto a las ventajas y desventajas de los gastos tributarios, podemos mencionar las siguientes:

El profesor Surrey, en su artículo publicado en el año 1970, titulado “ Tax Incentives as a Device for implementing Government Policy: A compararison with Direct Government Expenditures”, identifica cinco desventajas de los gastos tributarios representados en incentivos tributarios en relación con los subsidios directos, al momento de implementar una política pública:

- a) Los incentivos tributarios son regresivos por naturaleza
- b) Los incentivos tributarios crean ganancias inesperadas
- c) Los incentivos tributarios son más difíciles de administrar y controlar
- d) Los incentivos tributarios distorsionan las decisiones de los mercados

- e) Los incentivos tributarios obligan a mantener tasas más altas de las que serían necesarias sin dichos incentivos.

En su artículo Switt, Brixi y Velenduc (2004) mencionan los siguientes aspectos positivos de los gastos tributarios:

- a) Incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales donde el Gobierno juega un rol principal.
- b) Promueven la toma de decisiones privadas por sobre la toma de decisiones del Gobierno.
- c) Reducen la necesidad de supervisión.

La importancia de los incentivos especiales y gastos tributarios regionales de parte del Estado en la Región de Arica y Parinacota queda de manifiesto con el hecho que en los últimos años esta zona ha logrado concentrar importantes inversiones del Sector Privado, el cual ha sido atraído por las potencialidades de la Región y los incentivos tributarios, logrando concretar importantes proyectos tales, como la Concesión del Puerto de Arica, inversión de MMUS\$ 35, la planta solar Pampa Camarones, inversión de MMUS\$ 600, centro comercial Mall Plaza, Inversión MMUS\$ 70, Proyecto Inmobiliario Arica City Center, con inversiones estimada por MMUS\$50, Concesión Aeropuerto Chacalluta, inversión estimada de MMUS\$ 80, Condominio Doña Agustina, inversión de MM\$ 293, entre otras inversiones.

Es en este contexto que el crédito a la inversión establecido en la Ley N° 19.420, es un instrumento de política tributaria fundamental para seguir posicionando a la Región de Arica y Parinacota como polo de desarrollo y de importancia geopolítica trascendental para los intereses

de Chile. El aumento significativo en la utilización del crédito demuestra la importancia que está teniendo esta franquicia como promotor de inversiones, desde el año 2011 al 2016, los créditos a la inversión utilizados por los contribuyentes aumentaron más de 3,5 veces, incrementándose desde MM\$ 12.861 en 2011 a MM\$ 45.494 en 2016, según información obtenida de SII mediante la Ley N° 20.285, sobre acceso a la información pública.

2-1-2 Sistema de Incentivos Fiscales a la Inversión

James (2015)³ otorga una definición general de los incentivos fiscales a la inversión, afirmando que “los incentivos a la inversión son ventajas económicas apreciables que los gobiernos otorgan a empresas específicas o grupos de empresas, con el objetivo de dirigir inversiones a ciertos sectores o regiones favorecidas o influenciar el carácter de dichas inversiones”. Estos incentivos pueden dividirse en fiscales y no fiscales, los de carácter fiscal o tributario son los que serán estudiados en el presente trabajo.

Por su parte, Gómez y Velasco (2010)⁴ entregan las diferencias existentes entre los conceptos de gasto tributario e incentivo tributario. Si bien ambos elementos dan cuenta de tratamientos tributarios que se apartan de las normas generales, el primero tiene raíces presupuestarias en post de lograr mayor transparencia fiscal y responsabilidad política en la determinación de las concesiones tributarias; en tanto que el segundo encuentra su origen en relación con objetivos que se busca alcanzar mediante su aplicación, esencialmente estímulos a empresas o determinadas zonas.

A su vez, Vásquez (2015)⁵ logra determinar una definición integradora del concepto de incentivos a la inversión indicando que “los incentivos a la inversión en las zonas extremas son privilegios de carácter económico - usualmente otorgados mediante franquicias tributarias - que tienen por fin direccionar las inversiones de los agentes privados a zonas que han sido calificadas como

3 JAMES, S 2013. Effectiveness of Tax and Non - Tax incentives and Investments.

4 GOMEZ, J y VELASCO P. 2010. Gastos tributarios para la promoción de inversiones en el impuesto a la renta de empresas, Banco Inter-Americano de Desarrollo.

5 VASQUEZ, C 2015 en su tesis ANALISIS DE LAS LEYES DE INCENTIVO A LA INNVERSION EN LAS ZONAS EXTREMAS.

extremas, ya sea por su lejanía de los principales polos de desarrollo o por su falta de conectividad.

2-1-3 Tipos de Incentivos Fiscales a la Inversión

Si bien el objetivo principal del sistema tributario de un país es recaudar los recursos necesarios para que el estado provea servicios y bienes públicos, los impuestos corporativos son utilizados como instrumentos de política en sí mismos. En particular, muchos Gobiernos generan - a través de modificaciones en la tributación de las empresas - incentivos que intentan aumentar los niveles de inversión doméstica o atraer inversión extranjera. La razón para ello es que un aumento en la inversión tiene efectos positivos sobre el crecimiento económico, el empleo y la adopción de nuevas tecnologías.⁶

La incorporación de los incentivos fiscales en lo medular de las políticas de fomento regional tiene generalmente por objetivo básico, dentro de límites de extensiones de territorio seleccionadas de antemano, la creación de estímulos para atraer inversiones que, a falta de las mencionadas ventajas, difícilmente se canalizarían hacia los lugares previstos, con miras básicamente a fomentar el aprovechamiento de las potencialidades económicas regionales o la recuperación de áreas cuya productividad comenzó a declinar.⁷

Los incentivos fiscales a la inversión que nacen de la aplicación de políticas tributarias y consideraciones estratégicas de los estados de potenciar determinadas áreas de la economía o zonas estratégicas y/o zonas extremas, según Vásquez (2015)⁸, los incentivos fiscales asociados a impuestos directos se pueden clasificar en:

2-1-3-1 Incentivos a la Inversión sobre Impuestos Directos

6 Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina, Claudio Agostini Michel Jorratt, (CEPAL), Febrero 2013.

7 INCENTIVOS FISCALES Y DESARROLLO REGIONAL: LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL José Marcelino Monteiro da Costa*.

8 VASQUEZ, C 2015 en su tesis ANALISIS DE LAS LEYES DE INCENTIVO A LA INNVERSION EN LAS ZONAS EXTREMAS

2-1-3-1-1 Exoneraciones Temporales (TAX Holidays)

Se trata de la forma más común de incentivos tributarios empleados para fomentar la inversión⁹ y al mismo tiempo una de las más cuestionadas.

Se puede definir como una exoneración temporal del impuesto sobre la renta empresarial, otorgada usualmente a empresas que califican como firmas recién establecidas¹⁰

2-1-3-1-2 Tasas Preferenciales

Es una reducción de la tasa sobre la renta empresarial para las firmas que cumplan con los requisitos dispuestos para acceder al beneficio, que puede ser generalizado (para todas las fuentes de ingresos) o bien específico (enfocado solo a los ingresos derivados de ciertas actividades o determinadas zonas)¹¹

Tal como ocurre con las exoneraciones temporales, surgen dificultades legales y administrativas, ya que la fiscalización de este tipo de incentivos resulta compleja, principalmente por los subconjuntos que se crean, en los cuales solo ciertas empresas gozan de la franquicia, en tanto que el resto se encuentra en el régimen general¹²

2-1-3-1-3 Deducciones por Inversiones (Investment Allowances)

Se trata de deducciones a la base imponible sobre la renta empresarial de una proporción de la inversión. Como se deduce de la base imponible, el valor para el inversionista dependerá también de la tasa aplicable al impuesto¹³. Se permite dos sistemas para utilizar el exceso de la

9 EASSON, A y ZOLT, E Op. Cit p 17

10 OECD 2001, Corporate tax incentives for foreing direct investment

11 VASQUEZ, C 2015 en su tesis ANALISIS DE LAS LEYES DE INCENTIVO A LA INNVERSION EN LAS ZONAS EXTREMAS

12 HOLAND, D, Y VANN, R, cit p 10

13 VASQUEZ, C 2015 en su tesis ANALISIS DE LAS LEYES DE INCENTIVO A LA INNVERSION EN LAS ZONAS EXTREMAS

deducción; por una parte, la utilización del beneficio en los siguientes ejercicios (carry forward) o por otra, el reembolso.

Sus características las hacen preferibles a los incentivos que influyen sobre la tasa de impuesto, ya que funcionan mejor para dirigir inversiones a sectores específicos, el costo en la recaudación es menor, son más transparentes y fáciles de controlar¹⁴

2-1-3-1-4 Créditos Tributarios (Tax Credit)

Según Agostini - Jorrat (2013) uno de los mecanismos utilizados en varios países para incentivar la inversión, tanto doméstica como extranjera, es la introducción de un crédito tributario contra los impuestos corporativos. Un crédito tributario a la inversión reduce el pago de impuestos en alguna proporción al gasto en la compra de bienes de capital y con ello reduce el costo de uso del capital.¹⁵

Por otra parte, según Vásquez (2015)¹⁶ se trata de un crédito contra el impuesto que recae sobre rentas empresariales consistente en una proporción del costo de la inversión. Al igual que la deducción por inversión, puede utilizarse en los ejercicios siguientes, reembolsarse o perderse. A diferencia de las concesiones especiales a la inversión, la variación en la tasa no los afecta.

Sus características son muy similares a las deducciones; la gran diferencia radica en que las deducciones se realizan sobre la base imponible, de modo que su valor dependerá de la tasa, en tanto que los créditos se aplican directamente al monto a pagar, con independencia de la alícuota impositiva¹⁷

14 TANZI, V, Y ZEE, H 2000. tax Policy for emerging markets, developing Countries. International Monetary Fund.

15 Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina, Claudio Agostini - Michel Jorrat, (CEPAL), Febrero 2013.

16 VASQUEZ, C 2015 en su tesis ANALISIS DE LAS LEYES DE INCENTIVO A LA INNVERSION EN LAS ZONAS EXTREMAS.

17 GOMEZ, J y VELASCO P, op Cit p. 26.

2-1-4 Zonas Extremas en Chile y sus Principales Características.

El concepto de territorios especiales aislados, dentro del cual puede incluirse el de zona extrema, ha sido entendido generalmente “como aquellos territorios geográficamente aislados, con bajo nivel de accesibilidad, escasa población y altamente dispersa, en los que se observa escasa presencia y baja cobertura de servicios públicos, los que, a consecuencia de todas estas variables, se encuentran en una situación de desigualdad en comparación al resto del país¹⁸

La forma en que se distribuye el territorio nacional, ha traído como consecuencia la existencia de una multiplicidad de problemáticas con características muy especiales a lo largo del país. Tal es el caso de los territorios en situación de aislamiento, como Putre, Visviri, Alto Palena, Islas Huichas, Cabo de Hornos; las zonas fronterizas y áreas geopolíticamente estratégicas (Arica y Tierra del Fuego, las más relevantes); el gran territorio oceánico insular (Isla de Pascua, Archipiélago Juan Fernández); territorios con marcada homogeneidad étnica (Araucanía Andina, Altiplano chileno e Isla de Pascua,) y eventualmente algunas zonas productivas deprimidas en lo económico (Arica, Mejillones, Puerto Natales, Lota, Coronel), entre otras. Todo esto se traduce en una disparidad territorial, económica, social y cultural¹⁹

2-1-5 Base Constitucional de los Incentivos a la Inversión de Zonas Extremas de Chile

El artículo 19 N° 22 de la Constitución Política de la República impone el principio de la no discriminación arbitraria en materia económica. Como una excepción a este principio, el inciso segundo del numeral 22 señala los requisitos necesarios para establecer tratos preferenciales.

Art 19: La Constitución asegura a todas las personas:

N° 22 La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el estado y sus organismos en materia económica.

Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrá autorizar

18 COMITÉ INTERMINISTERIAL PARA EL DESARROLLO DE ZONAS EXTREMAS Y ESPECIALES Política Pública Para Territorios Especiales Aislados (Documento Base)

19 COMITÉ INTERMINISTERIAL PARA EL DESARROLLO DE ZONAS EXTREMAS Y ESPECIALES Política Pública Para Territorios Especiales Aislados (Documento Base)

determinados beneficios directos o indirectos a favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la ley de presupuestos.,

2-1-6 Incentivos Fiscales en Zonas Extremas de Chile

A nivel de Chile en la definición de zonas extremas han influido razones geográficas, históricas y geopolíticas. En términos geográficos, todas ellas se encuentran alejadas de los centros de desarrollo del país. Sin embargo, es importante notar que las zonas extremas del norte del país no presentan en absoluto características de aislamiento cuando el punto de referencia es Sudamérica o el área Asia - Pacífico. En términos históricos y geopolíticos, las zonas extremas coinciden en que fueron incorporadas a Chile a fines del Siglo XIX luego de conflictos diplomáticos y militares, con Perú y Bolivia en la zona Norte y con Argentina en la zona Sur²⁰

Dada la justificación indicada en el párrafo anterior, el Gobierno Chileno ha buscado consolidar la soberanía en estas zonas, fomentando el desarrollo económico, mejorando las condiciones de vida de la población y fortaleciendo la administración de estos territorios²¹.

Durante las últimas décadas se ha adoptado el término de zona económica especial (ZEE) para referirse al concepto de zona franca a nivel internacional, de manera que la ZEE se ha convertido en un término genérico que abarca diferentes zonas, entre las que se cuentan las zonas francas²².

El principio básico para la atracción de importantes cantidades de inversión local y extranjera hacia las ZEE sigue siendo el diseño de políticas públicas específicas aplicables

20 CHILE POLITICA DE EXCEPCION EN ZONAS EXTREMAS, Una Evaluación de Costos e Impactos y Lineamientos de Reforma, Banco Mundial, Noviembre 2005.

21 CHILE POLITICA DE EXCEPCION EN ZONAS EXTREMAS, Una Evaluación de Costos e Impactos y Lineamientos de Reforma, Banco Mundial, Noviembre 2005.

22 Estudio y análisis de Zonas Económicas Especiales. Propuestas de mejora para las Zonas Francas españolas actuales.

únicamente al interior de éstas, que sirvan como grandes incentivos para la atracción de empresas.²³

De acuerdo a la legislación chilena los incentivos fiscales a la inversión establecidos para las zonas extremas del país son los siguientes:

Franquicias Regionales o Sectoriales	
Ley N° 19.420	Crédito por inversiones efectuadas en las Provincias de Arica y Parinacota (Ley Arica)
Ley N° 16.441	Beneficios tributarios para las empresas y personas radicadas en la Isla de Pascua
Ley N° 19.149	Beneficios tributarios para las empresas instaladas en las Comunas de Porvenir y Primavera (Ley Tierra del Fuego)
D.L. 889/1975 (Artículo 13)	Presunción de asignación de zona para contribuyentes del sector privado que residan en las zonas extremas del país
D.F.L. N° 341/1977 (M. de Hda.)	Beneficios tributarios para las empresas instaladas en las Zonas Francas
D.L. N° 3.529/1980	Bonificaciones por inversiones o reinversiones en las Regiones Extremas del país
Ley N° 18.392	Beneficios tributarios para las empresas instaladas en el Territorio de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena (Ley Navarino)
Ley N° 19.606	Crédito por inversiones efectuadas en las Regiones de Aysén y Magallanes y en la Provincia de Palena (Ley Austral)
Ley N° 19.709	Beneficios tributarios para las empresas instaladas en la Comuna de Tocopilla de la II Región (Ley Tocopilla)
Ley N° 19.853	Bonificación a la contratación de mano de obra en las Regiones extremas del país
Ley N° 19.946	Bonificación a la contratación de mano de obra en las Regiones extremas del país

Fuente: SII, Franquicias tributarias, administrador de contenido normativo.

Por otro lado, de acuerdo a un estudio particular de Vásquez Duque C (2015), las principales leyes de incentivos fiscales a la inversión en zonas extremas y la forma en que operan, son los siguientes:

	Ley N° 18.392 "Ley Navarino"	Ley N° 19.149 "Tierra del Fuego"	Ley N° 19.420 "Arica y Parinacota"	Ley N° 19.606 "Ley Austral"	Ley N° 19.709 "Tocopilla"
--	---------------------------------	-------------------------------------	---------------------------------------	--------------------------------	------------------------------

23 Revista Problemas del Desarrollo, 193 (49), abril-junio 2018, <http://probdes.iiec.unam.mx>
Fernando Gómez Zaldívar y Edmundo Molina

Exención de Primera Categoría	X	X	X		X
Exención Impuesto Territorial	X	X			
Bonificación Ventas	X				
Exención IVA Importaciones	X	X			X
Exención IVA Ventas	X	X			
Crédito Inversión			X	X	

Fuente: Elaborado por Vásquez Duque C., 2015

2-1-7 Incentivos Fiscales en la Región de Arica y Parinacota

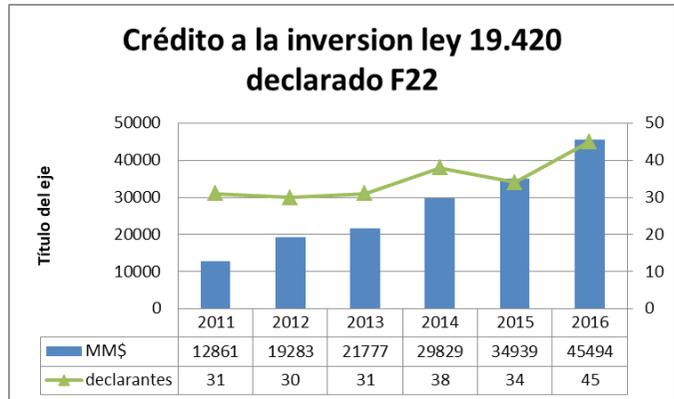
Las políticas de excepción en favor de las zonas extremas vigentes en Chile abarcan Incentivos fiscales a empresas privadas y asignaciones preferencial de transferencias y programas públicos. La primera categoría se orienta a disminuir los costos operacionales y/o aumentar las utilidades de las empresas privadas con el fin de fomentar su localización en las zonas extremas, mientras que la segunda categoría busca asegurar que la provisión de bienes y servicios y servicios públicos, así como de programas sociales, sea en las zonas extremas al menos del mismo nivel que en el resto del país. Esto también pretende fomentar la localización de empresas y personas en las zonas extremas²⁴

Particularmente en la Región de Arica y Parinacota se ha establecido un conjunto de franquicias tributarias, en consideración al interés geopolítico de la zona y potenciar el desarrollo económico de una Región que se encuentra inmersa entre dos zonas francas, Iquique en Chile y Tacna en Perú.

24 CHILE POLITICA DE EXCEPCION EN ZONAS EXTREMAS, Una Evaluación de Costos e Impactos y Lineamientos de Reforma, Banco Mundial, Noviembre 2005



De los incentivos fiscales en la Región el que connota mayor atractivo para inversionistas es el crédito tributario a la inversión establecido en la ley 19.420, dicho crédito desde el año 2011 al 2016, aumentó su utilización por parte de las empresas, desde MM\$ 12.861 a MM\$ 45.494, según se detalla en la siguiente gráfica.



Fuente: SII solicitado a través de ley N° 20.285 de acceso a la información pública

Un resumen de las leyes de fomento a la inversión establecidas en la Región de Arica y Parinacota, se muestra en la siguiente tabla:

Ley	Franquicia	Beneficio Tributario	Vigencia
N° 19420, de 1995	Crédito a la Inversión	Crédito contra Impuesto de Primera Categoría equivalente a 30% ó 40% (según Provincia y destino de la inversión)	Vigente para inversiones a concretar antes del 31.12.2025, pudiendo utilizar el crédito hasta el año 2045
N° 19420, de 1995	Centros de Exportación	Figura que permite entrar a los centros y salir hacia el extranjero y/o la zona industrial de extensión mercaderías libres de impuestos	Hasta el 31.12.2025
D.F.L N° 341, de 1977, Ministerio de Hacienda	Zona Franca Industrial	Exención de Impuesto de Primera Categoría Reintegro de IVA por servicios y suministros necesarios para el proceso industrial Aranceles de Importación 0,6%	Hasta el 31.12.2025
N° 19.853, de 2003	Bonificación a la Contratación de Mano de Obra	El beneficio equivale al 17% de las remuneraciones imponibles de los empleados con domicilio y trabajo permanente en la Región de Arica y Parinacota, con un tope máximo del beneficio por trabajador de \$36.871.-	Hasta el 31.12.2025
D.L. N° 3.529, de 1980 D.F.L N°15, de 1981	Bonificación a la inversión, Fondo Fomento y Desarrollo	Bonifica el 20% de la inversión y reinversión que no supere 5.000 UF orientado a Pymes con venta anual no superior a 40.000 UF	Hasta el 31.12.2025

Fuente: Elaboración propia

2-2 CAPITULO 2 - CREDITO A LA INVERSION EN LA REGION DE ARICA Y PARINACOTA, LEY 19.420.

2-2-1 Conocimiento General Crédito a la Inversión en la Región de Arica y Parinacota.

El 23 de Octubre de 1995 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 19.420 la cual, de conformidad a lo señalado en su mensaje, tenía por objeto:

- Fortalecer la capacidad empresarial, productiva y de servicios;
- Incentivar el proceso de integración económica con los países vecinos;

- Consolidar a Arica como corredor internacional para el tránsito de mercaderías entre la subregión y los mercados de Asia - Pacífico.

Sin embargo, el régimen de incentivos contemplados primitivamente resultó insuficiente, siendo necesaria la promulgación de tres leyes adicionales: 19.478, 19.669 y 20.655, destinadas a ampliar dichos beneficios. Estas tres leyes constituyen lo que se ha denominado “Ley Arica” y que en definitiva conforman un régimen de beneficios y franquicias tributarias destinadas a promover la inversión en la Región de Arica y Parinacota.

De los incentivos fiscales establecidos para la Región de Arica y Parinacota, el sistema de créditos a la inversión es el más importante por el potencial y atractivo que genera para los inversionistas actuales y potenciales, ya que se trata de un crédito tributario sin tope, de 30% o 40% de la inversión y que se puede utilizar hasta el año 2045.

Se debe considerar que dada su ubicación geográfica la Región de Arica y Parinacota, tiene una relevante ventaja competitiva para transformarse en plataforma comercial de las transacciones entre Asia y Chile, e incluso entre Asia y nuestros países vecinos y del Mercosur²⁵, de ahí la importancia de fomentar la inversión en la región de Arica y Parinacota. El incentivo a la inversión, a diferencia de los incentivos tributarios aplicados históricamente, persigue promover, en el corto plazo, un número focalizado de inversiones, de gran significancia, capaces de producir un efecto demostrativo en el resto de los agentes en el mediano y largo plazo para así, por esta vía, quebrar en forma inmediata y permanente la tendencia decreciente que evidencia la economía de la Región de Arica y Parinacota.

2-2-2 Contribuyentes Beneficiados, Requisitos y Exclusiones

25 CHILE POLITICA DE EXCEPCION EN ZONAS EXTREMAS, Una Evaluación de Costos e Impactos y Lineamientos de Reforma, Banco Mundial, Noviembre 2005

- **Beneficiarios**

- a). Empresas productoras de bienes;

- b) Empresas prestadoras de servicios;

- c) Empresas dedicadas preferentemente a la explotación comercial con fines turísticos;

- d) Empresas instaladas o que se instalen en La Zona Franca Industrial o Parque Chacalluta;

- e) Empresas que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas al uso habitacional o de oficinas.

Para ser beneficiario del crédito tributario, el contribuyente debe declarar el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta (IDPC), según renta efectiva determinada mediante una contabilidad completa.

Por lo que, según estas mismas instrucciones, a juicio del SII quedan excluidos de este beneficio los siguientes contribuyentes:

- a) Todos aquellos que no se encuentren afectos al IDPC.

- b) Aquéllos que determinan sus rentas por medio de una contabilidad simplificada.

- c) Aquéllos que se encuentran acogidos al régimen de renta presunta.

- d) Los contribuyentes de segunda categoría (rentas del trabajo dependiente e independiente), cualquiera sea la forma en que declaren y determinen su renta en dicha categoría.

- e) Los contribuyentes que, a la fecha de la deducción del citado crédito, esto es, en el mes en que vence el plazo legal para la presentación de la declaración del impuesto de primera categoría (en abril de cada año), adeuden al Fisco cualquier clase de impuesto como gravámenes aduaneros, con plazos vencidos, o sanciones por infracciones tributarias o aduaneras.

Y adicionalmente, los contribuyentes que inviertan en actividades meramente primarias, extractivas o comerciales, toda vez que en estos casos no se cumplirán con la condición de que los bienes adquiridos o construidos estén directamente vinculados con la producción de bienes.

2-2-3 Modificaciones Introducidas por la Ley N° 20.655 de Incentivo a las Zonas Extremas

La Ley N° 20.655 que “establece incentivos especiales para las zonas extremas del país”, de D.O. 01.02.2013, perfeccionó los beneficios de la Ley N° 19.420, estableció un conjunto de ventajas tributarias hasta el año 2025, favoreciendo la inversión y el desarrollo de actividades económicas en la región.

En la Ley N° 20.655 se introdujeron modificaciones a los siguientes incentivos:

a) Podrán acceder a este beneficio los contribuyentes cuyos proyectos de inversión superen las 500 UTM mensuales. (Nota: antes de la modificación era de 2.000 UTM para Arica y 1.000 UTM para Parinacota).

b) Los contribuyentes podrán acogerse a este beneficio a partir del 1.01.2012 hasta el 31.12.2025 y la recuperación del crédito a que tengan derecho, podrá hacerse hasta el año 2045. (Nota: hasta antes de la modificación era hasta el año 2011 y 2034).

c) Los contribuyentes que efectúen inversiones al amparo del crédito tributario a la inversión podrán suspender sus pagos provisionales obligatorios (PPMO) de acuerdo a las reglas y por los períodos que se indican en el artículo 1° bis de la Ley N° 19.420, introducido por la citada Ley N° 20.655.

2-2-4 Interacción de la Ley N° 19.420 con Otras Leyes

La Ley N° 19.420 señala en el inciso segundo del artículo primero, lo siguiente: “al mismo beneficio señalado en el inciso anterior tendrán derecho los contribuyentes acogidos al régimen preferencial establecido por el artículo 27 del Decreto con Fuerza de Ley 341, de Hacienda, de

1977, sometiéndose en todo a lo dispuesto en este párrafo, siempre que para estos efectos declaren el Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar del año comercial en el cual tengan derecho al crédito. Estos contribuyentes podrán volver a optar, a contar del año comercial siguiente del cual terminen de recuperar el crédito, al régimen tributario que contempla el referido decreto con fuerza de ley, respecto de la exención del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.(Artículo 1º, inciso II, de la Ley).

2-2-5 Modificaciones al Incorporadas a la Ley N° 19.420 por la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.899 de 2014.

Por otra parte, la Ley N° 20.780, de D.O. lunes 29.09.2014, sobre “Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, y la Ley N° 20.899, de D.O. lunes 08.02.2016, que “simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”, no consideraron modificación de los beneficios contemplados en la Ley N° 19.420 a nivel de la operatividad del Impuestos de Primera Categoría y el crédito asociado, no obstante lo anterior el N° 8, del artículo 17 de la Ley N°20.780, modificó el inciso 2º, del artículo 1º, de la Ley N° 19.420 de 1995, que establece incentivos para el desarrollo económico de las Provincias de Arica y Parinacota, en lo relativo a la forma de imputar los créditos de primera categoría que generan las empresas que hacen uso del crédito Ley Arica, a nivel de los registros empresariales de utilidades tributarias para efecto de impuestos finales, en particular la modificación indicada consiste en eliminar las expresiones “excepcionados de lo dispuesto en la primera parte de la letra d), del número 3º, de la letra A) del artículo 14 y en el artículo 84, ambos de la ley sobre Impuesto a la Renta, de modo que podrá retirar, remesar o distribuir en cualquier ejercicio las rentas o utilidades que se determinen por dichos años comerciales, a la vez que estarán”, este cambio y sus efectos a nivel de los registros empresariales serán analizados en profundidad en la segunda parte de esta investigación.

2-3 CAPITULO 3 - INVERSIONES QUE PUEDEN OPTAR AL CREDITO A LA INVERSION.

2-3-1 Inversiones Beneficiadas

Para tener derecho al crédito tributario no basta ser beneficiario, se requiere además el cumplimiento de otras exigencias legales, la principal es la exigencia relativa a la ubicación y destino de las inversiones. En cuanto al lugar geográfico, las inversiones deben radicarse en las Provincias de Arica y Parinacota, en cuanto al destino, las inversiones deben consistir en adquisiciones o adiciones de activo físico inmovilizado destinadas a la producción de bienes y prestación de servicios, que no sean meramente actividades comerciales.

Las inversiones efectuadas deben comprender a bienes físicos del activo inmovilizado, que han sido adquiridos con el ánimo de usarlos en la explotación de su actividad y giro, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación, estos son:

A) Bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones nuevas, excluyéndose el valor del terreno, ya sea, construidos directamente por el contribuyente o a través de otras empresas, siempre y cuando sean depreciables y estén vinculados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de la empresa;

B) Bienes del activo inmovilizado que correspondan a inmuebles nuevos, excluyéndose el valor del terreno, ya sea, construidos directamente por el contribuyente o a través de otras empresas, destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, incluyendo todo el equipamiento complementario al proyecto principal en instalaciones, mobiliarios, enseres y accesorios necesarios para el desarrollo de la actividad, y que sean depreciables. Entre otros, se pueden señalar, a modo de ejemplo, hoteles, casinos de juego, que estén debidamente autorizados, cumpliendo con las disposiciones legales respectivas y su destinación según su naturaleza sea efectivamente para este objeto.

C) Maquinarias y equipos adquiridos nuevos, conjunto de máquinas útiles y accesorios que complementan una inversión principal, adquiridos en el mercado interno o externo.

D) Vehículos motorizados especiales, fuera de carretera con maquinaria montada, tales como: camiones betoneras, grúas en general, *buldozer*, moto nivelador, tractores de rueda y oruga, camiones grúas, etc.

Todos los bienes indicados deben ser depreciables y tener una vida útil para efectos tributarios de 3 años o más.

Favorecen también la inversión de empresas inmobiliarias, tales como: construcciones de edificaciones nuevas destinadas al uso habitacional, excluyéndose el valor del terreno, que comprendan más de 5 unidades en un mismo proyecto, con un total de superficie construida igual o superior a 1.000 mts².

2-3-2 Inversiones Excluidas

Bienes expresamente excluidos del beneficio tributario:

A) Los bienes no sujetos a depreciación, entendiéndose aquellos bienes corporales que, por su naturaleza, no sean susceptibles de ser depreciados, tales como los terrenos.

B) Los bienes que para efectos tributarios tengan una vida útil normal inferior a 3 años.

C) Los vehículos motorizados en general, entendiéndose según el sentido amplio de esta expresión en la Ley, a cualquier vehículo motorizado, excepto los que tiene maquinaria montada.

D) Los bienes usados, ya sean adquiridos en el mercado nacional o internacional.

E) Remodelaciones, mejoras y reparaciones de bienes muebles e inmuebles, usados y terminados.

F) Los bienes no destinados a la producción de bienes o la prestación de servicio de giro del contribuyente, que no presten una utilidad efectiva y permanente en la explotación de la empresa o enajenados o castigos, o que no existan en la empresa.

G) Bienes financiados a través de leasing financiero, considerando que son bienes que se tienen a un título de mera tenencia, que no son susceptible de depreciación, en virtud que la cuota de leasing es considerada un gasto tributario.

2-4 CAPITULO 4 - CREDITO A LA INVERSION Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO

2-4-1 Crédito a la Inversión

El crédito tributario a las inversiones que establece la Ley N° 19.420 constituye una franquicia que habilita a los beneficiarios para imputar al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) de la LIR una parte del valor invertido en la adquisición de bienes del activo físico inmovilizado, cumpliendo las demás exigencias legales.

El monto del crédito correspondiente al beneficio tributario será de:

a) 30 % del valor de los bienes del activo físico inmovilizado, cuando estas inversiones se realicen en las Provincias de Arica o Parinacota.

b) 40% del valor de las inversiones en construcciones o inmuebles que se realicen en la Provincia de Parinacota.

c) 40% del valor de los bienes del activo inmovilizado que correspondan a construcciones nuevas realizadas en la Provincia de Arica, excluyendo el valor del terreno, ya sea, construidos directamente por el contribuyente o a través de otras empresas, destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, incluyendo todo el equipamiento complementario al inmobiliarios, enseres y accesorios necesarios para el desarrollo de la

actividad, siempre y cuando sean calificados como de alto interés turístico por el Director Nacional de Turismo, mediante resolución fundada..

2-4-2 Principales Beneficios que Incorpora el Crédito a la Inversión Contemplado en la Ley 19.420.

Una serie de beneficios contempla la Ley N° 19.420 y sus modificaciones posteriores, para empresas que deseen utilizar el crédito a la inversión en la región de Arica y Parinacota, siendo los más importantes los siguientes:

a) Los bienes muebles, tales como: equipos y maquinarias que acceden al crédito de la inversión en zonas extremas, se requiere una permanencia mínima de 5 años en la Región de Arica y Parinacota, es decir, al cumplir los 5 años en la zona extrema pueden ser reingresados al régimen general.

b) El crédito “Ley Arica” es compatible con otros beneficios tributarios y subsidios estipulados para el régimen general, como son la depreciación acelerada, el crédito por adquisición de bienes nuevos del activo fijo del artículo 33 bis de la LIR y aquellos subsidios CORFO no entregados especialmente para la región de Arica y Parinacota.

c) El crédito a la inversión no tiene tope máximo de inversión para impetrar el derecho y, por lo que puede favorecer proyectos de gran envergadura, tales como: inversiones en energías renovables, minería industrial, turísticas, obras de infraestructura, etc.

d) Si bien la utilización del crédito tributario permite que las empresas no paguen el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), de igual manera, entrega los créditos de IDPC asociadas a esas utilidades al momento de su retiro, cuando se ven afectadas al Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA).

e) El crédito a la inversión no requiere que las empresas que invierten en la Región de Arica y Parinacota tengan radicada su casa matriz en la zona. Al respecto sólo podrían tener una sucursal en la región y al realizar la inversión, devengará el crédito pudiéndolo imputar a

utilidades que se generan en la casa matriz a nivel de todo Chile.

2-4-3 Complementariedad del Crédito con Otros Créditos Tributarios.

Este crédito tributario de la Ley Arica, es compatible con el crédito contemplado en el artículo 33° bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Luego el contribuyente puede invocar ambos créditos sobre la misma inversión, por lo tanto, son complementarios.

Sin embargo, el crédito tributario de la Ley N° 19.420 es incompatible con los beneficios que favorecen a la Región de Arica y Parinacota contenidos en el D.F.L. 15, de 1981, que bonifica a las empresas con un 20% del monto de la inversión, de modo tal que el contribuyente debe optar por uno de ellos.

2-4-4 Impuesto al Cual Puede Deducirse el Crédito Tributario

El referido crédito tributario se deducirá del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que el contribuyente deba declarar y pagar por el ejercicio en el cual ocurrió la adquisición o se terminó la construcción definitiva de los bienes, según corresponda, por las rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa, provenientes, ya sea, de actividades desarrolladas en la Región de Arica y Parinacota o de actividades realizadas fuera de tales territorios. Lo anterior, debido a que la ley no establece una limitación en tal sentido, señalando en sus artículos 1° y 2° que el citado crédito debe deducirse del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que el contribuyente deba pagar, a contar del año comercial de la adquisición o construcción de los bienes.

2-4-5 Orden e Imputación del Crédito

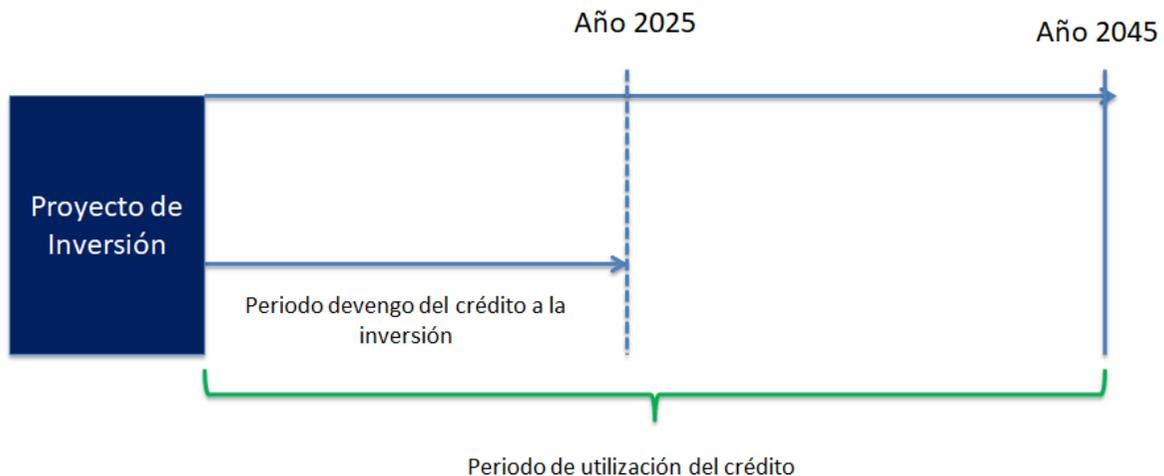
Primeramente, se deberán imputar del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) determinado los créditos que no dan derecho a devolución en períodos siguientes, tales como el crédito del artículo 33 bis de la LIR (crédito a la inversión en activos fijos nuevos), y luego, aplicarse el crédito a la inversión de la “Ley Arica”, el cual sí tiene derecho a ser ocupado en los períodos siguientes.

Los remanentes que resulten de la imputación de dicho crédito al IDPC indicado, podrán deducirse del mismo tributo que deba declararse en los ejercicios siguientes, debidamente reajustados bajo la modalidad dispuesta por el inciso tercero del N° 3 del artículo 31 de la LIR, esto es, en la variación del índice de precios al consumidor (IPC) existente entre el último día del mes anterior del año en que se determinó dicho remanente y el último día del mes de noviembre del año siguiente.

2-4-6 Devengo e Imputación del Crédito

El crédito tributario de la Ley N° 19.420, se devenga al término del ejercicio comercial en que se hayan adquirido los bienes del activo físico inmovilizado o se haya concluido la construcción, según corresponda, dichas inversiones con derecho a crédito se deben efectuar hasta el 31 de diciembre del año 2025. En condiciones normales este crédito así configurado, es imputable contra el IDPC en el ejercicio aludido, y de existir un remanente de dicho crédito, este remanente corregido monetariamente podrá ser imputado como crédito al IDPC del ejercicio siguiente y, así sucesivamente, hasta su completa absorción o al ejercicio concluido al 31 de diciembre del año 2045.

Esquema Devengamiento y Utilización del Crédito a la Inversión Establecido en la Ley N° 19.420.



Fuente: Elaboración propia en base a lo estipulado en la ley 19.420

2-4-7 Efecto del crédito en el impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA)

De acuerdo al artículo 2° de la Ley N° 19.420, el crédito contra el IDPC a que el contribuyente tenga derecho es *“sin perjuicio del derecho a la rebaja de los créditos establecidos en los artículos 56 N° 3 y 63 de la Ley sobre Impuestos a la Renta”*. Esto significa que los socios o accionistas de la empresa contribuyente beneficiada, es decir, los propietarios finales, pueden gozar de este crédito contra sus IGC o IA, aun cuando la sociedad fuente de la utilidad, en definitiva, no haya pagado el IDPC por imputación del crédito tributario de la “Ley Arica”.

2-4-8 Esquema General de Aplicación del Crédito a la Inversión

	<p>Para efecto respaldar la utilización futura del crédito el inversionista deberá respaldar la inversión en un documento que de cuenta del proyecto de inversión. Dicho documento podrá ser o no sometido a consideración previa de SII para opinión respecto a si la inversión se acoge o no al crédito a la inversión.</p>
	<p>Uno de los requisitos para impetrar el crédito es que la inversión se trate de activos físicos inmovilizados depreciables, con vida útil mayor a 3 años desde el punto de vista tributario, y que además dichos activos estén destinados a la producción o prestación de servicios que aumenten la producción o mejoren la calidad de los servicios</p>
	<p>La ley 20.655 de 2012 estableció un monto mínimo de 500 UTM para el total del proyecto, de modo estar habilitado a solicitar el crédito a la inversión establecido en la ley 19.420.</p>
	<p>De modo determinar el % del crédito a la inversión se deberá considerar la provincia en la que se realiza la inversión y el tipo de bien, si son inversiones en construcciones realizadas en la provincia de Parinacota, el crédito será un 40% de la inversión, si la inversión es realizada en la región y es de alto impacto turístico, el crédito es un 40%, en todos los demás casos el crédito es un 30%</p>
	<p>Las empresas que se acogen al crédito a la inversión requieren llevar contabilidad completa, en dicha contabilidad debe quedar claramente identificado y controlado los bienes acogidos al crédito tributario, el crédito tributario será un activo registrado en forma separada, que se irá consumiendo en el tiempo hasta su total extinción como máximo en el año 2045.</p>
	<p>Una vez adquirido el bien o terminado de construir, cumpliendo los demás requisitos establecidos en la ley, se está en condiciones de solicitar el crédito. Dicho devengo requerirá adicionalmente informar al SII, las inversiones acogidas a la Ley Arica en el periodo en el Código 815 del Formulario 22. El devengo del crédito puede realizarse solo por inversiones que se realicen antes del 31.12.2025.</p>

En cada periodo tributario que se determine una renta líquida imponible positiva, se determinará el impuesto de primera categoría a pagar (IDPC), al mismo se imputarán primeramente los créditos que no se pueden acumular para periodos siguientes, para luego imputar el crédito Ley Arica que se tenga derecho, según el remanente de la franquicia que se tenga. La utilización del crédito se informará al SII en el código 390 del formulario 22..

Aquellos créditos devengados y no utilizados, se tendrá el derecho a imputarlos en periodos siguientes hasta su total extinción, la que no puede exceder del año 2045. Para efecto de control y respaldo para una posible posterior fiscalización del SII, se deberá llevar un cuadro explicativo de los remanentes de crédito tributario a la inversión, que de cuenta de evolución histórica del crédito, la actualización monetaria y los saldos remanentes al periodo actual.

2-4-9 Ejemplo de Aplicación Práctica de la Ley Arica y sus Efectos en Impuesto de Primera Categoría.

Aplicación del crédito tributario de la “Ley Arica” sobre la inversión en activos físicos inmovilizados para contribuyentes de la Primera Categoría.

Planteamiento. *Empresa con casa matriz en Santiago y sucursal en Arica que tributa en Primera Categoría con renta efectiva y contabilidad completa.*

La empresa “SANTIAGO INVERSIÓN SpA”, acogida al Régimen Semi Integrado, Régimen 14 B, de la Ley de la Renta, adquiere una máquina que mejorará la capacidad productiva de su sucursal ubicada en la ciudad de Arica. Para ello decidió invertir en el mes de julio del año 2018, la suma de \$85.000.000.-, en un activo fijo nuevo con tecnología de punta.

Datos actualizados al 31.12.2018:

Utilidad tributable, casa matriz	\$ 95.300.000.-
Utilidad tributable, sucursal Arica	\$ 11.000.000.-
PPMO Actualizado	\$ 4.800.000.-
Inversión en activo fijo	\$ 85.000.000.-
Factor Actualización IPC	1,012

La máquina entró en funcionamiento en el mes de julio de 2018.

UTM julio 2018

\$ 47.681.-

Desarrollo del Ejercicio

En este ejemplo veremos el caso más rentable para un inversionista (empresa que se acoge al crédito a la inversión), quien instaló una sucursal en la ciudad de Arica, imputando el crédito a la inversión a utilidades generadas en todo Chile, considerando los supuestos necesarios y bajo un enfoque estrictamente pedagógico para comprender la determinación básica de los cálculos, sin entrar en complejidades.

Cálculos previos

La empresa “SANTIAGO INVERSIÓN SpA” por el hecho de haber comprado una maquinaria nueva tiene derecho a rebajar del IDPC, el 6% del valor de la maquinaria al tenor del artículo 33 bis de la LIR (supuesto ventas inferiores a UF 25.000), el que es perfectamente compatible con el crédito a la inversión contemplado en la Ley N° 19.420.

Crédito del artículo 33 bis de la LIR (6% sobre el activo fijo):

Valor de la máquina nueva, actualizada, a diciembre de 2018:

(Valor neto de la máquina * factor de variación del IPC) = valor máquina actualizada.

$(\$ 85.000.000.- * 1.012) = \$ 86.020.000.-$

Luego, calculamos el crédito del artículo 33 bis de la LIR como sigue:

(Valor de la máquina actualizada * 6%) = crédito del artículo 33 bis de la LIR.

$(\$ 86.020.000.- * 6\%) = \$ 5.161.200.- (*)$

¿Cuándo la empresa “SANTIAGO INVERSIÓN SpA” se acoge a la “Ley Arica”?

Requisito de monto de la inversión:

Para acogerse a la “Ley Arica” la inversión debe ser igual o superior a 500 UTM.

Considere valor de la UTM de julio 2018, \$ 47.681.-

$500 \text{ UTM} * 47.681.- = \$ 23.840.500.-$

En este caso la inversión es notoriamente superior a 500 UTM. Por lo tanto, la empresa “SANTIAGO INVERSIÓN SpA” puede optar perfectamente al crédito de la “Ley Arica”, bajo el supuesto que cumple además con los demás requisitos legales, ya indicados anteriormente.

Monto proyecto inversión \$ 86.020.000.- > \$ 23.840.500.-

Crédito Art. 1° Ley 19.420 (30% sobre el activo fijo):

(Valor actualizado maquinaria * 30%) = crédito “Ley Arica” (Ley N° 19.420).

$\$ 86.020.000.- * 30\% = \$ 25.806.000.-$

Valor a considerar de los bienes para los efectos de determinar el monto del crédito

Detalle del costo de adquisición de la maquinaria adquirida en el mercado nacional (proyecto de inversión):

Valor neto de la adquisición según factura.	\$ 80.500.000.-
Fletes y seguro para traslado del bien.	\$ 3.000.000.-
IVA en el caso que no deba recuperarse.	0
Gastos de montaje y acondicionamiento.	\$ 1.500.000.-
Mejoras útiles que hayan aumentado el valor y la productividad del bien.	0.-
Intereses devengados por crédito directamente relacionados con la adquisición del bien, hasta la fecha que entre en funcionamiento.	0.-
Sub-total	\$ 85.000.000.-
Corrección monetaria, equivalente al IPC entre el último día del mes	

anterior a aquél en que ocurrió la adquisición del bien y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio	\$ 1.020.000.-
Valor a considerar para efecto del crédito. (código 815 formulario 22)	\$ 86.020.000.-

Efecto del crédito en el Impuesto de Primera Categoría (IDPC).

La empresa "SANTIAGO INVERSIÓN SpA" para efectos de imputar el crédito tributario puede consolidar los resultados de la casa matriz y los de la sucursal, tal como se indica:

Utilidad tributable, casa matriz	\$ 95.300.000.-
Utilidad tributable, sucursal Arica	\$ 11.000.000.-

Utilidad tributable a nivel de la empresa	\$106.300.000.-
Impuesto de Primera Categoría (IDPC) 27%	\$ 28.701.000.-

Menos: créditos

1° Crédito Art. 33 bis de la LIR	\$ 5.161.200.-	Código 366 formulario 22
2° Crédito "Ley Arica"	\$ 23.539.800.-	Código 390 formulario 22
IDPC a Pagar	\$ 0.-	
Devolución Solicitada PPMO Actualizados	\$ 4.800.000.-	

Nota: El crédito "Ley Arica" disponible ascendía a \$ 25.806.000.-, de cuyo monto este Año Tributario 2019 la empresa "SANTIAGO INVERSIÓN SpA" impetrará la suma de \$ 23.539.800.-, con cuya cuantía y conjuntamente con el crédito del Art. 33 bis de la LIR, extingue completamente su obligación tributaria principal de pago del IDPC. El saldo de crédito "Ley Arica" para el año siguiente queda en \$2.266.200.-, el cual se podrá imputar a la nueva obligación por IDPC, hasta su total extinción, debidamente actualizado por el IPC anual.

3-1 INTRODUCCION HIPÓTESIS DE TRABAJO

En el contexto de la ley 19.420, Ley Arica y particularmente el crédito a la inversión establecido en dicha norma, la consideración respecto a que bienes del proyecto de inversión constituyen activo fijo inmovilizado, constituye una cuestión clave a objeto de impetrar el crédito.

El concepto de activo fijo como se revisará en esta parte de la tesis desde el punto de vista tributario se basa en la técnica contable, no obstante, lo anterior existen consideraciones desde la perspectiva legal relevantes a considerar, que determinan cuando se tiene la propiedad del activo propiamente tal.

Por disposición del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de impuestos Internos, le corresponde al Director de este servicio interpretar administrativamente las disposiciones tributarias. En virtud de esta facultad se emitió la circular 50 de 1995, que precisa la aplicación de la ley 19.420, y particularmente delimita desde la perspectiva del SII el marco referencial del crédito a la inversión.

Bajo la circular 50 de 1995 entre los elementos centrales que trata dicha circular se encuentra la definición de activo físico inmovilizado, la que se alinea con el concepto contable, de considerar como parte de dichos activos a los bienes adquiridos o construidos por la empresa, para utilizarlos en el giro del negocio y no destinados a la venta. Adicionalmente precisa respecto que dichos bienes deben estar destinados a la producción de bienes o prestación de servicios, indicando que la inversión como tal debe ampliar una actividad, la capacidad de producción o mejorar la calidad y eficiencia de la misma.

Considerando que la Ley 19.420, no definió el concepto de servicio, ni tampoco entrega un listado de las actividades que se consideran como tal, se infiere que el sentido que quiso dar el legislador al término “ Servicio” es amplio, no obstante lo anterior el Servicio de Impuestos internos a aplicado un criterio restrictivo al término , de modo descartar como una actividad beneficiada con el crédito a la inversión la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, cuando no se garantice que el destino final de los bienes será una actividad explícitamente beneficiada en la ley 19.420.

Los bienes inmuebles destinados a arrendamiento, connotan un interés especial, ya que según la propia definición de IFRS los activos fijos pueden ser destinados al uso, arrendamiento o para obtener plusvalías, dándose en la práctica dos tipos de contratos de arrendamientos, los de tipo operativo y los de tipo financiero, siendo para efectos legales solo reconocidos los de tipo operativo, que mantienen el dominio de los bienes inmuebles en poder del arrendador, y solo pudiendo variar dicha consideración en el ejercicio de la voluntad de las partes contratantes.

El presente estudio abordará en primera instancia el concepto de activo fijo desde una perspectiva contable y tributaria, precisando la definición particular que se le da en el contexto de la ley 19.420. A partir de dicha definición se realizará el análisis focalizado en las problemáticas que se presentan al impetrar el derecho a crédito tratándose de inversiones en bienes inmuebles destinados al arrendamiento (desde la perspectiva del arrendador) o recibidos en arrendamiento (desde la la perspectiva del arrendatario).

3.2 DESARROLLO CONTENIDO HIPÓTESIS DE TRABAJO

3-2-1 Concepto de activo fijo para efectos tributarios y contable

El concepto de activo fijo no ha sido definido en la normativa tributaria general, se constata que el Decreto Ley 830 (Código tributario), Decreto Ley 824 (Ley de Impuesto a la Renta) y Decreto Ley 825 (Ley del IVA), no definen un concepto que es clave para efecto de la aplicación de franquicias tributarias relacionadas con la inversión, tales como, el artículo 33 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, el artículo 27 bis de la Ley del IVA, la depreciación acelerada contemplada en el artículo número 5 de la Ley de la Renta y los créditos a la inversión establecidos en la Ley 19.420 Ley Arica y Ley 19.606 Ley Austral.

En virtud del artículo 21 del código civil que indica que “las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”, la jurisprudencia administrativa y judicial para efecto de impuestos, ha determinado que el concepto de activo fijo es de carácter contable, siendo por tanto un concepto que debiera evolucionar en el tiempo con el perfeccionamiento de la técnica contable propiamente tal.

En efecto la interpretación que se ha hecho del concepto de activo fijo a nivel tributario se basa en el derogado boletín técnico N° 33 del Colegio de Contadores de Chile, que al referirse al concepto indica: El activo fijo está formado por bienes tangibles que han sido adquiridos o construidos para usarlos en el giro de la empresa, durante un periodo considerable de tiempo y sin el propósito de venderlos. Precisamente el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que los activos fijos son todos aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación.

Por su parte de acuerdo con las actuales normas contables vigentes, IFRS al referirse al concepto de activo fijo tangible, lo hace desde una perspectiva que profundiza en la dimensión financiera de dichos bienes y se refiere a ellos como propiedad planta y equipo que se distinguen de las propiedades de inversión, dependiendo del objetivo de tenencia de los mismos. Tanto

propiedades planta y equipo como propiedades de inversión se entienden activos fijos bajos los criterios del BT N°33 del Colegio de Contadores de Chile.

Las propiedades planta y equipo indica la NIC 16, son los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y que se espera usar por más de un periodo, distinguiéndolos de las existencias (NIC 2) que se mantienen para ser vendidos en el curso normal de la explotación o para ser incorporados en la producción de cara a la venta o se mantienen en calidad de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

La propiedad de inversión (NIC 40), la normativa internacional financiera (IFRS) las define como terrenos o edificios considerados en su totalidad o en parte o ambos que se tienen por parte del propietario o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero para obtener renta o plusvalías o ambas en lugar de su uso normal en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos o su venta en el curso ordinario de los negocios (distinguiendo dichos bienes en este sentido de los inventarios y activos mantenidos para la venta).

Una definición de activo fijo en línea con la jurisprudencia administrativa del SII, es la que se entrega en el diccionario básico contable tributario del Servicio de Impuestos Internos, que indica que el activo fijo se encuentra constituido por aquellos bienes destinados al uso; es decir, corresponde a los bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan.

Tanto para las propiedades planta y equipo como las propiedades de inversión, bajo IFRS se definen criterios de reconocimiento en los estados financieros que se basan en la probabilidad de generación de flujos de entradas futuros de los activos y la capacidad de medir con fiabilidad dicha generación de flujos, por tanto, solo se requiere tener un control económico del activo fijo de acuerdo a esta normativa para que forme parte del patrimonio financiero de la empresa. Consecuentemente a nivel del criterio de reconocimiento del activo fijo desde la perspectiva

financiera, se genera una diferencia sustancial respecto a la dimensión tributaria, ya que vía la jurisprudencia administrativa y judicial se ha establecido en forma consistente que el dominio o propiedad legal de los bienes, es condición básica y necesaria para que se configure un activo fijo que sea incorporado al capital propio tributario de la entidad que dispone de los bienes.

Al referirnos a los activos fijos desde una perspectiva amplia es preciso distinguir entre bienes tangibles e intangibles. Los bienes tangibles que conforman el activo fijo, están constituido por los bienes físicos o materiales, depreciables o no, que se han adquirido para dedicarlos a la explotación económica de la empresa en marcha, de ahí que también se le denomine “bienes de uso”. Entre estos bienes a nivel contable se encuentran los terrenos, construcciones e instalaciones, maquinarias y equipo, muebles y útiles, vehículos, activos fijos en leasing, entre otros.

Por otra parte, los bienes intangibles que conforman el activo fijo están conformando por los recursos inmateriales que han sido adquiridos o creados para apoyar la explotación económica principal, y que forman parte del valor potencial de una empresa en marcha, a manera de ejemplo se pueden mencionar: marcas, licencias, software, concesiones, etc.

El concepto de activos fijos tangibles e intangibles a su vez tiene su base desde una perspectiva legal que considera los bienes toda cosa corporal e incorporal, que prestando una utilidad al hombre es susceptible de apreciación pecuniaria, siendo los bienes corporales considerados tangibles y los bienes incorporales considerados intangibles.

Desde la perspectiva legal bienes corporales muebles son aquellas cosas corporales que pueden transportarse de un lugar a otro, ya sea moviéndose a sí mismas o por fuerza externa, estando por tanto en esta categoría las clases de activo fijo de maquinarias y equipos, muebles y útiles, vehículos y las construcciones e instalaciones que se puedan separar sin detrimento de un bien inmueble por naturaleza. Por su parte son bienes corporales inmuebles, las cosas corporales que no pueden transportarse de un lugar a otro, como los terrenos y las minas, y las que adhieren permanentemente a ellas como las construcciones y edificaciones, fincas, predios y fundos. Finalmente, los bienes incorporales de acuerdo con la definición del propio Servicio de Impuestos Internos constituyen derechos y son percibidos mental e intelectualmente.

3-2-2 Concepto de activo fijo desde la perspectiva de la ley 19.420, Ley Arica.

La circular 50 de 1995, que interpreta la aplicación de la Ley 19.420 Ley Arica, define los bienes del activo físico inmovilizado, de acuerdo con la técnica contable, siendo consistente en tal sentido con la jurisprudencia administrativa y judicial del concepto de activo fijo, a nivel de la aplicación de otras franquicias tributarias de carácter general, tales como la del artículo 33 bis de la Ley de la Renta y 27 bis de la Ley del IVA, indica que son bienes físicos del activo inmovilizado todos aquellos que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en la producción de bienes o la prestación de servicios, según sea el giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación

Analizando la definición de activo fijo entregada en la circular 50 podemos identificar los siguientes puntos claves que se entregan respecto al concepto:

A) Debe tratarse de bienes del activo físico inmovilizado, es decir bienes corporales muebles e inmuebles, bajo la actual definición de activo fijo de IFRS, se trata por tanto de bienes que conforman la propiedad, planta y equipo y las propiedades de inversión de existir, en general los bienes incorporales o intangibles no dan derecho al crédito a la inversión, solo excepcionalmente en el caso que estén formando parte necesaria para la operatividad y control de un activo físico principal, como puede ser el software central de una maquinaria.

B) Pueden ser activos fijos adquiridos o construidos por el contribuyente, pero desde la perspectiva tributaria en cualquiera de los dos casos debe existir un traspaso de dominio hacia la entidad que tiene derecho a uso del crédito a la inversión y por tanto deben incrementar el capital efectivo y consecuentemente el capital propio tributario de una entidad, sujetándose a las normas de corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de Renta.

C) Deben ser activos fijos utilizados con el ánimo de usarlos en la producción de bienes o prestación de servicios, según sea el giro del contribuyente. En esta parte de la definición surgen dos conceptos no definidos en la ley 19.420, producción de bienes y prestación de servicios. Para dichos conceptos la circular 50 de 1995, solo se remite a indicar que la inversión en bienes físicos del activo inmovilizado debe estar orientada a la realización de un proceso, que implique la transformación de materias primas o insumos en el caso de la producción de bienes, o la

generación y prestación de servicios, que tengan como consecuencia el inicio de una actividad económica, o bien la ampliación de una preexistente, que conlleve un aumento real en la capacidad de producción, o en el mejoramiento de la eficiencia del proceso productivo o en la prestación de servicios. A su vez tanto la producción de bienes y la prestación de servicios debe ser coherente con el giro comercial del contribuyente que se representa en la actividad de explotación del negocio de acuerdo a los estatutos sociales y que genera los ingresos de operación.

D) Se indica que el propósito de tenencia del activo físico inmovilizado no debe estar en negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación, ya que en caso de no cumplir este requisito estaríamos en presencia de un inventario o existencia que no es calificado como activo fijo, y se contrapone al espíritu de la ley 19.420 de dotar en un breve plazo de inversión de capital de largo plazo a la región de Arica y Parinacota y de excluir expresamente actividades meramente comerciales y primarias del beneficio.

Los bienes del activo fijo que se acogen al crédito a la inversión establecido en la ley 19.420, según lo establece en el artículo 1 inciso 3 de dicha ley, son los bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio. Adicionalmente debemos agregar de acuerdo con la propia ley debe tratarse de activos físicos inmovilizados depreciables, con una vida útil mayor a 3 años, y que deben formar parte de un proyecto de inversión que supere las 500UTM.

En consecuencia, los bienes físicos inmovilizados a objeto impetrar el derecho a crédito deben estar conformado por los siguientes bienes:

A) Bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones nuevas, excluyendo el valor del terreno, ya sea, construidos directamente por el contribuyente o través de otras empresas, siempre y cuando sean depreciables y estén vinculados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de la empresa.

B) Bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a máquinas y equipos, adquiridos nuevos, ya sea, en el mercado interno o externo, o construidos por el propio contribuyente o a través de terceras personas, siempre y cuando sean depreciables y estén vinculados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de la empresa.

C) Bienes del activo inmovilizado que correspondan a Vehículos motorizados especiales fuera de carretera con maquinaria montada, siempre y cuando sean depreciables y estén vinculados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de la empresa.

D) Bienes del activo inmovilizado que correspondan a inmuebles nuevos, excluyéndose el valor del terreno, ya sea construidos directamente por el contribuyente o través de terceras empresas, destinados exclusivamente a su explotación comercial con fines turísticos, incluyendo todo el equipamiento complementario al proyecto principal en instalaciones, mobiliarios, enseres y accesorios necesarios para el desarrollo de la actividad, y que sean depreciables.

3-2-3 Problemáticas relacionadas con la calificación de activo fijo al objeto de imputar el crédito a la inversión establecido en la ley 19.420, Ley Arica.

Para efecto de tener derecho al crédito la inversión en activos físicos inmovilizados debe formar parte de un proyecto concebido como la aplicación orgánica de recursos financieros, con un fin productivo, orientados a realizar un proceso que implique la transformación de materias primas o insumos, en el caso de bienes, o la generación y prestación de servicios, que tengan como consecuencia, el inicio de una actividad económica o la ampliación de una actividad preexistente que implique un aumento real de la capacidad de producción o mejoramiento en la eficiencia del proceso productivo o mejor calidad en la prestación de servicios.

Como tal un proyecto de inversión contempla una serie de erogaciones capitalizables o no en bienes corporales o incorporeales, con distintas fuentes de financiamiento que puede o no dar el dominio legal de los bienes al contribuyente, puede contemplar inversiones en construcciones en terreno propio o ajeno, destinadas exclusivamente a la producción de bienes o a la prestación de servicios, o ambos en su conjunto.

Precisamente en la variedad de tipos de proyectos de inversión y por otro lado acreditar se cumplan todos los requisitos copulativos para configurar un activo inmovilizado a nivel tributario, se presenta la dificultad de identificar qué tipos de bienes del proyecto de inversión tienen derecho al crédito a la inversión establecido en la ley 19.420, propiamente tal.

De un análisis de la jurisprudencia administrativa y judicial relacionada con la aplicación de la ley 19.420 en los últimos 5 años, podemos concluir que las principales problemáticas se presentan respecto a bienes del activo inmovilizado, que constituyen inmuebles destinados a prestación de servicios de arrendamiento, ya que por un lado el concepto de prestación de servicio no se encuentra definido en la ley 19.420, y dicho concepto de acuerdo a la posición de SII, al ser la franquicia de carácter excepcional, debe interpretarse en forma restrictiva. Adicionalmente un punto que se desprende del anterior se da en el caso de los contratos de arrendamiento en que distinguimos dos formas contractuales, los arrendamientos operativos y los arrendamientos financieros. Se identifica que a nivel del contrato de arrendamiento financiero el dominio de los bienes permanece en el arrendador, al menos que las partes en el ejercicio de su voluntad digan otra cosa, por lo general dicho dominio se traspassa al arrendatario solo al pagar la opción de compra al finalizar el contrato.

Dado lo indicado en el párrafo anterior se identifica dos problemáticas en la aplicación práctica de la ley 19.420 que derivan de la definición de activo fijo para efecto de dicha ley, dichas problemáticas se relacionan entre si al tratarse en ambos casos de bienes del activo fijo destinados a servicios de arrendamiento o adquiridos mediante contrato de arrendamiento, se trata de los siguientes puntos:

A) Aplicación del crédito ley Arica cuando el activo inmovilizado que constituye bienes inmuebles se destina a la prestación de servicios de arrendamiento operativo o financiero.

B) Aplicación del crédito ley Arica cuando se adquiere vía arrendamiento financiero activo inmovilizado que constituye bienes inmuebles.

3-2-4 Aplicación del crédito ley Arica cuando los bienes inmuebles se destinan a la prestación de servicios de arrendamiento operativo o financiero.

La ley 19.420, en ninguno de sus artículos define lo que es servicio, elemento que como se revisó en la definición de activo fijo de la circular 50 de 1995, es uno de los tipos de explotación que puede tener los bienes beneficiados con el crédito a la inversión. De acuerdo a la legislación común tampoco se encuentra una definición de lo que significa servicio, y por tanto en virtud del artículo 20 del código civil, que indica que “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”, es válido por tanto revisar la definición de servicio según la real academia española, que indica servicio es la “prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales”. En concordancia con lo anterior el arrendamiento de un inmueble ciertamente es un servicio, ya que el contrato de arrendamiento su objeto lo constituye una obligación cuya prestación es la de hacer algo, esto es, entregar el uso y goce de una cosa a un tercero, quien satisface una necesidad suya, no existiendo por tanto producción de bienes materiales.

Por su parte en el ordinario N° 1774 de SII del 29 de Abril de 1999, se entrega un sentido amplio al concepto de prestación de servicio. Indicando que por empresas de servicios deben entenderse, en su alcance natural, a aquellas que efectúan prestaciones de servicios a terceros que se materialicen en nuevos y mejores servicios, que no implican por tanto una transferencia de bienes. Se precisa en dicho Ordinario que dado la ley 19.420 no estableció en forma expresa el concepto de servicio, y con el objeto de no dejar al margen del beneficio ciertas actividades al no conocerse el alcance exacto de dicho concepto de servicio, es que no se definió una enumeración de las actividades específicas que deben entenderse como servicio.

Al referirnos a la prestación de servicios de arrendamiento de un bien físico del activo inmovilizado constituido por un inmueble, debemos entender adicionalmente que se entiende por arrendamiento, al respecto el artículo 1915 del código civil, define el arrendamiento expresando que es un contrato en que dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por ese goce obra o

servicio un precio determinado. Por su parte el artículo 1916 del mismo cuerpo legal indica que son susceptible de arrendamiento las cosas corporales e incorporeales que pueden usarse sin consumirse, excepto aquellos que la ley prohíbe arrendar.

Desde la perspectiva del Servicio de Impuestos Internos, y dado el enfoque restrictivo en la interpretación de una ley de excepción, la jurisprudencia administrativa a circunscrito los servicios de arrendamiento de inmuebles de acuerdo a la definición del DL 825 Ley del IVA que indica que servicio es la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre el Impuesto a la Renta. Dicha interpretación fue desvirtuada por el fallo de la Corte Suprema, Comercial Bulnes/ SII ROL N° 8156-12 del 21.10.2013, que en lo sustancial indica que la definición de servicio del DL 825, es solo en el marco de la ley del IVA, no extrapolable por tanto a un concepto de servicio aplicable para efecto de un créditos a la inversión establecidos en una ley distinta, que por tanto se sostuvo que el arrendamiento de inmuebles, no por el hecho de ser una actividad comprendida en número uno del artículo 20 de la ley de la renta, deja de ser un servicio conforme a su naturaleza.

De modo fundamentar su tesis que no considerar el arrendamiento de un inmueble como un servicio el SII ha argumentado adicionalmente que la prestación de un servicio implica y requiere el despliegue de una actividad por parte del prestador, en cambio el contrato de arrendamiento de cosas corporales inmuebles solo obliga a entregar el goce de una cosa, pero no el despliegue de una actividad o mejorar la calidad y eficiencia de servicios ya existentes.

Particularmente en Ordinario 2547 del 04.12-2018, SII rechaza el derecho a crédito a la inversión establecido en la Ley Arica a un proyecto de depósito de contenedores, al asimilar el servicio al arrendamiento de bienes inmuebles, argumentando que no existe un despliegue de actividad, ni incorporación de mayor eficiencia y calidad en servicios existentes. Particularmente la opinión restrictiva del SII, entra en conflicto con el propio espíritu e historia fidedigna de la propia ley 19.420 que indica que el crédito a la inversión busca fundamentar el desarrollo de largo plazo para Arica y Parinacota, fundado entre otros en los siguientes ejes estratégicos:

A) Fortalecer la capacidad empresarial, productiva y de servicios en áreas donde existen ventajas comparativas.

B) Incentivar el proceso de integración con países vecinos.

C) Consolidar a Arica como un corredor internacional para el tránsito de mercancías entre la subregión y los mercados del Asia - Pacifico.

D) Privilegiar la iniciativa privada.

Se debe considerar propiamente tal que un depósito de contenedores técnicamente implica el despliegue de una actividad que aumenta en forma considerable la eficiencia del sistema portuario, en donde Arica tiene ventajas comparativas por su ubicación privilegiada en la macro zona andina., por tanto claramente el enfoque restrictivo del SII al interpretar las actividades que constituyen servicio, impide que actividades que cumplen todos los requisitos establecidos en la propia circular 50 de 1995 (emitida por SII para interpretar la ley 19.420), puedan acceder al derecho al crédito a la inversión establecido en la ley 19.420.

3-2-5 Aplicación del crédito ley Arica cuando se adquiere vía arrendamiento financiero activo inmovilizado que constituye bienes inmuebles.

El contrato de arrendamiento financiero (contrato de Leasing), no se encuentra expresamente definido en nuestro ordenamiento jurídico, existiendo solo normas especiales que tratan el arrendamiento de viviendas con promesa de compraventa, de acuerdo a las disposiciones de la ley 19,281 publicada en el diario oficial de 27 de Diciembre de 1993, solo encontramos en el artículo 1438 del código civil la definición del concepto de contrato, indicando que es todo acuerdo de voluntades destinadas a crear derechos y obligaciones y en el artículo 1915 del código civil que define el arrendamiento.

En lo general este tipo de contrato se asimila desde el punto de vista legal a un contrato de arrendamiento operativo, mediante el cual el arrendador entrega el uso y goce de un bien a un plazo determinado, pactando para tal efecto un canon de arrendamiento, la diferencia se encuentra que al final del contrato de arrendamiento financiero de un bien, el arrendatario tiene la

opción de adquirir dicho bien conjuntamente con el pago de la última cuota, o bien restituirlo al arrendador, sino se interesa en comprarlo.

De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior los contratos de leasing solo permiten el uso y goce de los bienes, más no transfieren el dominio al arrendador, sino hasta el pago de la última cuota que se fije como opción de compra, quedando por tanto el dominio de los bienes arrendados durante toda la vigencia del contrato en posesión del arrendador. El artículo 582 del código civil dice: “el Dominio (que se llama también propiedad), es el derecho real sobre una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente, no siendo contra la ley o contra derecho ajeno.

A nivel del arrendamiento operativo de un bien corporal inmueble, claramente el activo físico inmovilizado se encuentra en dominio del arrendador, debiendo este proceder a registrarlo en su contabilidad como un activo fijo, procediendo a su corrección monetaria y depreciación. En tal caso según interpretación de SII el arrendador puede tener derecho al crédito a la inversión establecido en la ley 19.420, en la medida que el arrendatario destine permanentemente dichos bienes a las actividades beneficiadas explícitamente en la ley con la franquicia tributaria, tal es el caso de un inmueble que se arrienda mediante un contrato de arrendamiento financiero u operativo a un arrendatario que lo destina a actividades preferentemente turísticas, calificados como de alto impacto por Sernatur, como podría ser un casino de juegos y hotel.

Por su parte el arrendatario, al no tener el dominio de los bienes arrendados, tendrá periodo a periodo un gasto aceptado de acuerdo a las normas del artículo 31° de la ley de la renta, equivalente a cada una de las cuotas de capital más interés que pague al arrendador, solo al pagar la cuota que constituye la opción de compra, contará con el dominio del activo y podrá registrar un activo fijo, que podrá acogerse al crédito al inversión, solo en la medida que el arrendador no haya impetrado el crédito a su favor, ya que por disposición de la propia ley no se puede solicitar el crédito más de una vez para un mismo bien, adicionalmente para que tenga derecho al crédito debe tratarse de un bien nuevo, sin uso.

La problemática de arrendamiento vía leasing financiero de un bien corporal inmueble puede derivar en situaciones que tienen una complejidad adicional, esto puede ocurrir por ejemplo

cuando en el contexto de un proyecto inmobiliario, el terreno es financiado vía leasing financiero y las construcciones o edificaciones con préstamos bancarios o recursos propios. En tal caso el terreno al tratarse de un bien adquirido vía leasing financiero no sería de dominio del arrendatario, y por tanto no constituye parte de su activo físico inmovilizado, sin embargo las construcciones que no se puedan separar sin detrimento del bien corporal inmueble por naturaleza, pasaran a ser inmuebles por adherencia que pasan a dominio del arrendador, mientras nada se diga a nivel contractual.

Lo indicado en el párrafo anterior constituye la problemática de construcción en terreno ajeno, que la jurisprudencia ha estimado que dado el concepto de activo fijo es de carácter contable, en cualquier momento puede cambiar su destino en conformidad al principio de autonomía de la voluntad de las partes que toman parte del contrato de leasing financiero, dicho principio prima por sobre lo dispuesto en el artículo 668 del código civil, que trata sobre la accesión de mueble a inmueble.

3-3 CONCLUSIONES HIPÓTESIS DE TRABAJO

El Servicio de Impuestos Internos no obstante la existencia del fallo de la Corte Suprema, Comercial Bulnes/SII ROL N° 8156-12 del 21.10.2013, que acepta que el arrendamiento de inmuebles es un servicio y el oficio 1774 del 07.04.1999, que bajo la opinión del propio SII, define servicio con un sentido amplio, insiste en su tesis de no considerar el arrendamiento de inmuebles como un servicio para efecto impetrar el crédito a la inversión establecido en la ley 19.420, en tal sentido hace prevalecer su interpretación restrictiva basada en la definición especialísima de servicio establecido en la Ley del IVA, que entra en conflicto con la historia fidedigna y espíritu de la propia ley 19.420 que estableció en sus bases dotar de una red amplia de servicios a la región de Arica y Parinacota, no definiendo por tanto el término ni un listado de actividades catalogadas como servicio, de modo no restringir su aplicación..

La posición de SII argumenta que el servicio de arrendamiento de inmuebles no constituye un despliegue de una actividad o el mejoramiento de la eficiencia o calidad de un servicio existente, situación que en algunos casos se contrapone con la historia fidedigna de la propia ley 19.420, que estableció en sus objetivos estratégicos, fortalecer la capacidad empresarial, productiva y de servicios en áreas donde existen ventajas comparativas a nivel de la región de Arica y Parinacota.

Consistentemente en la Jurisprudencia administrativa de SII, tratándose de inversiones en bienes inmuebles destinados a arrendamiento, se ha aceptado el derecho a uso del crédito a la inversión por parte del arrendador, siempre y cuando el destino final de los bienes sea una actividad que se beneficie expresamente con dicho crédito tal como los servicios turísticos, servicios educacionales, entre otros, siendo relevante para tal efecto el destino final que el arrendatario de a los inmuebles. SII de tal manera sigue sosteniendo que el arrendamiento de inmuebles no es un servicio, sin embargo, incorpora una nueva tesis, cual es, que el contribuyente que invierte en los bienes inmuebles que se destinen a los fines que establece la Ley, no tiene que ser la misma persona jurídica que preste tales servicios aceptados por la ley.

En el caso de contratos de Leasing financiero, el SII indica permanente en la jurisprudencia relacionada, que dado el dominio no lo tiene el arrendatario, constituye un activo fijo del arrendador. Por tanto, la franquicia de la ley Arica, puede ser utilizada por la empresa que financia los proyectos de inversión en estos casos, produciendo una falta de equidad en el tratamiento de dos proyectos, solo por su forma de financiamiento. Dicha situación provoca un contra sentido con el objetivo primordial de la ley de incentivar inversiones en la Región de Arica y Parinacota, considerando que las decisiones económicas y de maximizar la rentabilidad de la inversión son tomadas por quien invierte y asume los riesgos principales del negocio y no por el que financia quien siempre buscará garantías económicas para fundamentar su decisión, las que no pasan precisamente por obtener el derecho o no de un crédito a la inversión de carácter fiscal.

Tratándose de construcciones en terreno adquirido vía leasing, de acuerdo al principio de autonomía de voluntad de las partes el dominio del activo en cuestión puede quedar en manos del arrendador o arrendatario, según se defina contractualmente. Dado lo anterior y que el concepto contable de activo tributario se basa en principio en el dominio legal, tanto el arrendador como el arrendatario, uno u otro, pudieran tener un activo fijo en cuestión para efecto de impetrar el crédito a la inversión.

Finalmente cabe mencionar que a pesar de que el concepto de activo fijo es de carácter contable según la jurisprudencia del SII, este mantiene su conceptualización en base a el BT 33 que se encuentra actualmente derogado, no incorporando los contenidos de la actual NIC 16 y NIC 40 que constituyen la normativa contable vigente y que hacen énfasis en el hecho que dichos activos son destinados a producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o para fines administrativos.

3-4 ANEXOS HIPÓTESIS DE TRABAJO

Análisis de la jurisprudencia en torno al concepto de Servicio, asociado al concepto de activo fijo.

Ley 19.420, Ley Arica	Ley 19.606, Ley Austral
<p data-bbox="224 682 581 711">Ordinario 1774 de 07.04.1999</p> <p data-bbox="224 753 766 1241">En un contexto de un sentido amplio, entrega una definición de servicio para efecto de la ley 19.420, indicando que debe entenderse en su sentido natural por empresas prestadoras de servicios aquellas que efectúan prestaciones de servicios a terceros, que no implican la transferencia de bienes, adicionalmente el servicio debe dar inicio a una nueva actividad o mejorar la eficiencia y calidad de una actividad existente.</p>	<p data-bbox="790 682 1170 711">Ordinario N° 551 de 20.03.2008</p> <p data-bbox="790 753 1333 1287">Arrendador que invierte en un bien inmueble que el arrendatario destinará a fines educacionales, tiene derecho al beneficio de la Ley Austral, dado el destino final de los bienes es una actividad expresamente beneficiada por la ley. SII argumenta que la ley 19.606, no exige que el contribuyente que construye el bien inmueble sea el mismo que lo destinará a los servicios educacionales, acepta en tales circunstancias que el arrendador de un bien raíz tiene derecho al crédito a la inversión.</p>
<p data-bbox="224 1358 602 1388">Ordinario N° 194 de 31.01.2014</p> <p data-bbox="224 1430 766 1875">Arrendador que invierte en un bien inmueble que el arrendatario destinará a fines comerciales, no tiene derecho al beneficio de la Ley Austral, dado el destino final de los bienes es una actividad expresamente excluida por la ley, SII insiste en su tesis de desconocer el arrendamiento de un bien inmueble como un servicio que se beneficia con el crédito establecido en la ley 19.420. desconociendo de esta manera los fallos de</p>	<p data-bbox="790 1402 1182 1432">Ordinario N° 2851 de 28.11.2011</p> <p data-bbox="790 1474 1333 1829">Arrendador que invierte en un bien inmueble que el arrendatario destinará a fines turísticos, tiene derecho al beneficio de la Ley Austral, dado el destino final de los bienes es una actividad expresamente beneficiada por la ley, SII de esta manera, mantiene la tesis argumentada en ordinario 551 de 20.03.2008</p>

<p>la corte suprema en referencia a la ley Austral, que establecieron que el arrendamiento de un inmueble constituye un servicio</p> <p>Ordinario N° 1230 de 05.06.2017</p> <p>Arrendador que invierte en un bien inmueble que el arrendatario destinará a fines de depósito de contenedores, no tiene derecho al beneficio de la Ley Arica, dado según SII el tino final de los bienes es una actividad expresamente excluida por la ley, SII de esta manera, asimila el servicio de depósito de contenedores al arrendamiento de un inmueble, sigue sosteniendo la tesis que el arrendamiento de inmuebles no tiene derecho al crédito a la inversión</p> <p>Ordinario N°2547 de 04.12.2018</p> <p>SII ratifica la posición establecida en el ordinario N° 1230</p>	<p>Ordinario N2892 de 26.10.2012</p> <p>Arrendador que invierte en un bien inmueble que el arrendatario destinará a fines comerciales, no tiene derecho al crédito a la inversión establecido en la ley 19.606, en consideración a que la actividad comercial está expresamente excluida del beneficio, SII de esta manera insiste en su tesis de no considerar el arrendamiento de un inmueble como un servicio beneficiado con el crédito a la inversión</p> <p>Fallo de la Corte Suprema, Comercial Bulnes/ SII ROL N° 8156-12 del 21.10.2013</p> <p>Se concluye que el arrendamiento de bienes inmuebles es un servicio para efecto impetrar el crédito a la inversión establecido en la ley 19.606, se descarta de esta manera la interpretación especialísima que SII había hecho hasta la fecha del concepto de servicio, basado en la definición del DL 825, de tal concepto. Se reconoce que el arrendamiento de bienes inmuebles es un servicio, independiente del destino final que dichos bienes del arrendatario.</p>
---	--

En Ordinario. N° 3.325, DE 05.09.2005, relacionado con la ley del IVA indica: “El contrato de arrendamiento de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1915 del Código Civil, es aquel en virtud del cual dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o a prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.”

Según se advierte, el contrato de arrendamiento conforme la naturaleza de la obligación puede generar dos clases de obligaciones:

- a) Una obligación de entregar o conceder el goce de una cosa;
- b) Una obligación de actividad, sea ejecutando una obra o prestando un servicio.

A través de un contrato de arrendamiento de bienes corporales inmuebles con instalaciones, claramente el arrendador no se obliga a ejecutar una obra ni un servicio. No obstante, ello, “para efectos tributarios” y por mandato legal, se “considera” un servicio gravado por el artículo 8° letra g), del D.L. 825, de 1974. De este modo, el contrato de arrendamiento de cosas corporales inmuebles sólo obliga a entregar el goce de una cosa, pero no a desplegar ninguna actividad, por ello, si la ley lo considera “servicio”, es sólo por una ficción tributaria

Análisis de la jurisprudencia en torno al concepto de leasing.

Ordinario/ Oficio	Ley	Análisis
Ordinario N°276 de 05.02.2009	Ley 19.606 de 1999	<p>Se consulta si bienes adquiridos vía leasing financiero, tienen beneficio al crédito a la inversión establecido en la ley 19.606.</p> <p>La opinión del SII es que no resulta procedente invocar el crédito establecido en el artículo 1° de la ley 19.606, respecto de bienes adquiridos mediante un contrato de leasing, ya que además de ser un título de mera tenencia para el arrendatario, los bienes adquiridos mediante este tipo de contrato de financiamiento, no pueden ser objeto de depreciación no de corrección monetaria tributaria. Solo podría optar al beneficio al pagar ultima cuota del contrato u opción de compra en que adquiere el dominio de los bienes</p>
Oficio N°2989 de 24.10.96	DL 825 Ley del IVA	<p>Se consulta en qué momento una empresa arrendataria de un bien en leasing puede hacer uso de la franquicia del artículo 27 Bis, referente a devolución de remanentes de crédito fiscal asociado al activo fijo. SII argumenta que es la empresa arrendadora que tienen el dominio de los bienes hasta que el arrendatario paga la opción de compra, la empresa arrendadora por tanto es la que tiene derecho a la franquicia asociada al activo fijo, toda vez que se argumenta que los contratos de leasing solo permiten el uso de los bienes y no transmiten el dominio de estos de manos del arrendador, sino hasta el momento en que el arrendatario decide libremente ejercer la opción de compra</p>
Oficio N°2989 de	DL 825 Ley del IVA	<p>El artículo 27 bis del DL 825, considera como beneficiario a la empresa beneficiario de la</p>

24.10.96		<p>franquicia a la empresa arrendadora de los citados bienes, mientras tanto que el inciso final del artículo 33 bis considera como beneficiario a la empresa arrendataria, al señalar expresamente que para los efectos del crédito tributario que establece dicho artículo. Se entiende que forman parte del activo físico inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra, ya que ella es la que efectuado realmente la inversión en los referidos bienes.</p>
Ord 3028 de 16.12.2011	DL 825 Ley del IVA	<p>SII se pronuncia sobre la procedencia de devolución de la franquicia del artículo 27 bis, tratándose de construcción de inmueble en terreno ajeno., criterio ratificado por SII es que la partes en ejercicio del principio de la autonomía de la voluntad de las partes contratantes, definen que parte tiene el dominio de las construcciones, que da paso a definir que parte tiene la propiedad de las construcciones y por tanto puede acogerse a la franquicia relacionada con el activo fijo,.</p>
Ordinario 1428 de 28.05.2015	DL 824 Ley de la Renta	<p>Análisis del SII, indica que el contrato de leasing no se encuentra expresamente definido dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ni se han establecido normas que lo regulen, salvo en lo relativo al arrendamiento de viviendas con promesa de compraventa.</p> <p>Complementa indicando que el contrato de leasing se ha asimilado al contrato de arrendamiento y, en virtud d ello la empresa de leasing, como arrendadora, entrega al arrendatario el uso y goce de un bien por un plazo estipulado de común acuerdo, pagando este último una renta determinada por dicho uso y goce. Al final del periodo de arrendamiento, el arrendatario tiene la opción de adquirir dicho bien conjuntamente con el pago de la</p>

		última cuota, o bien restituirlo, al arrendador sin no se interesa en comprarlo.
--	--	--

Análisis de la normativa y jurisprudencia en torno al concepto de activo fijo

Normativa	Definición Activo Fijo	Elementos centrales de la definición
Oficio N°2219 de 24.09.97	Lo activos fijos o también denominado inmovilizado para efectos del artículo 27 bis del DL 285, comprende todos aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación.	<ul style="list-style-type: none"> • Bienes adquiridos o construidos • Con el ánimo de usarlos en el giro • Sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación
Ordinario 1428 del 28.05.2015	En relación al artículo 2 N°1 de la ley del IVA y artículo 31 N° 5 de la ley de la Renta, indica en su análisis: “Recordemos que el concepto de activo fijo es de carácter contable, por lo que en cualquier momento puede variar su destino en conformidad a la misma voluntad del contribuyente a la luz de los principios que rigen el ordenamiento jurídico y que dicen relación con la autonomía de la voluntad de las partes.	<ul style="list-style-type: none"> • De acuerdo al principio de la voluntad de las partes puede variar su destino
Oficio 691 de 13.04.2018	En su análisis indica: “cabe considerar que, para efectos tributarios, el activo fijo o inmovilizado se encuentra constituido por aquellos bienes destinados al uso y no al giro del negocio, es decir, corresponde a los bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan	<ul style="list-style-type: none"> • Bienes destinados al uso y no al giro del negocio
Circular 41 del	En relación con el crédito por inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado,	<ul style="list-style-type: none"> • A nivel del artículo 33bis del DL 824,

23.08.1990	<p>define activo fijo de la siguiente manera en el número 3 letra b):</p> <p>Se entiende por bienes físicos del activo inmovilizado, de acuerdo con la técnica contable, aquellos que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación, se entiende que forman parte de este rubro del activo, por así disponerlo expresamente el inciso final del artículo 33 bis del DL 824, los bienes corporales muebles adquiridos vía leasing financiero:</p>	<p>expresamente se incorporan los bienes muebles adquiridos vía leasing</p>
Circular 50 de 1995	<p>Son bienes físicos del activo inmovilizado todos aquellos que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos e n la producción de bienes o la prestación de servicios, según sea el giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Con el ánimo de usarlos e n la producción de bienes o la prestación de servicios, según sea el giro del contribuyente

Jurisprudencia administrativa y judicial relevante.

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 19.420 – OFICIO N° 1230 DE 5 DE JUNIO DE 2017. (Ord. N° 2547, de 04-12-2018)

VERIFICACIÓN DE CRÉDITO LEY N° 19.420 (ARICA Y PARINACOTA).

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual remite antecedentes del contribuyente que singulariza, solicitando un pronunciamiento acerca de su aptitud para acogerse al crédito tributario contemplado en la Ley N° 19.420.

Al respecto, y a la luz de los antecedentes tenidos a la vista, es posible indicar que el proyecto de inversión que el contribuyente plantea desarrollar en la ciudad de Arica, no puede acogerse al crédito de la ley señalada, de acuerdo a los mismos argumentos contenidos en el Oficio N° 1230 de 5 de junio de 2017, copia del cual se acompaña a la presente respuesta.

En ese Oficio, se denegó el acceso al crédito indicado a un contribuyente que efectuaría un proyecto de inversión consistente en tomar en arriendo con opción de compra un inmueble, el cual sería objeto de diversas construcciones, con el objeto prestar el servicio de depósito de contenedores. En dicha oportunidad, este Servicio señaló que tales inmuebles no estarían destinados a los fines que establece la Ley N° 19.420, esto es, a su explotación comercial con fines turísticos; a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas. Además, que en lo que concernía a las oficinas que el proyecto contemplaba para el desarrollo del giro o actividad del contribuyente inversionista, tampoco resultaba procedente el beneficio tributario, dado que el giro o actividad a desarrollar por el inversionista, consistente en proporcionar un espacio para el depósito de contenedores de carga, no era la prestación de un servicio con el que, conforme a lo que expresamente establece la ley, deben estar directamente vinculadas las inversiones realizadas que contemple el proyecto, puesto que el depósito de contenedores de carga, corresponde en el hecho a un arrendamiento de un bien corporal inmueble.

En la especie, el contribuyente expone en su presentación que su giro es el de “Transporte por carretera, depósitos y almacenaje”, que el proyecto de inversión que desarrollará, consiste en un “Centro Logístico y Depósito de Contenedores”, el cual “se relaciona en forma directa con dos actividades contempladas en el giro del negocio de XXXXXXX, las que son: depósito y almacenaje, e indirecta a través de su giro de transporte.” Agrega que “en particular se entregarán servicios logísticos a la carga en contenedores y la carga fraccionada que requieren los servicios del puerto de Arica, siendo los principales:

- Atención logística de cargas, exportación e importación, contenedores llenos y vacíos
- Manejo de cargas sobredimensionadas
- Consolidación y Des consolidación (sic) de carga
- Trasvasije de cargas
- Almacenaje de carga
- Reparación de contenedores
- Lavado y sanitización de contenedores

- Pre-asignaciones
- Manipuleos de carga”

Luego, afirma en su presentación que en cuanto a los bienes adquiridos nuevos, se trata de “grúas móviles, tipo reach taker (...) que serán utilizadas en el manipuleo de contenedores llenos y vacíos al interior del centro logístico de carga”, agregando que su finalidad será “el desarrollo de su giro principal, el cual es transporte de carretera, depósito y almacenaje, dando atención a las cargas que son atendidas en el puerto de Arica”. En cuanto a los bienes construidos, expone que se trata del “depósito de contenedores llenos y vacíos, el que cuenta con perímetro cerrado, control de acceso, sistemas de seguridad, oficinas para el personal, sistemas computacionales, equipamiento IT, muebles y útiles”, agregando que su destino es el “almacenamiento y logística de contenedores asociados a su recepción y despacho, más todos los servicios a la carga”.

Como puede apreciarse, la inversión que el contribuyente plantea desarrollar en la ciudad de Arica, consiste en la adquisición y construcción de bienes que se destinarán en lo principal a actividades de depósito y almacenaje, las cuales al consistir en general en el arrendamiento de un bien incorporal inmueble, actividad diversa de la prestación de un servicio, según se señaló en el Oficio N° 1230 de 5 de junio de 2017, no se encuadran en las actividades que considera la Ley N° 19.420, a saber, a la producción de bienes o prestación de servicios, entendidas estas actividades, como la realización de un proceso que implique la transformación de materias primas o insumos, en el caso de bienes, o la generación y prestación de servicios que tengan como consecuencia el inicio de una actividad económica, o bien la ampliación de una actividad preexistente que conlleven a un aumento real en la capacidad de producción o en el mejoramiento de la eficiencia del proceso productivo o en la prestación de servicios.

En consecuencia, y por la razón antes anotada, la sociedad recurrente, no tiene derecho al beneficio

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2547, de 04.12.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 41 – LEY N° 19.420, DE 1995, ART. 1 – OFICIO N°194, DE 2014. (Ord. N° 1230, de 05-06-2017)

IMPROCEDENCIA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO QUE ESTABLECE LA LEY 19.420, DENOMINADA LEY ARICA, RESPECTO DE PROYECTO DE INVERSIÓN QUE SE INDICA. RATIFICA PRONUNCIAMIENTO EMITIDO A TRAVÉS DE OFICIO N° 194, DE FECHA 31.01.2014.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento acerca de la procedencia del crédito tributario de la Ley N° 19.420, denominada Ley Arica, ello en relación con consulta formulada ante esa Unidad, respecto de un proyecto de inversión que comprende tomar en arriendo con opción de compra (leasing) un inmueble para efectuar construcciones (movimiento de tierra, cerco perimetral, luminarias, red de agua, red de lluvias, oficinas etc.) que será financiado con un préstamo comercial, con el objeto de prestar el servicio de depósito de contenedores.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que, a través del Oficio N° 194, de 31.01.2014, relativo a consulta por aplicación del mismo crédito tributario, respecto de una inversión efectuada en la construcción de un centro comercial del tipo mall, en el que se interpretó en el capítulo de las conclusiones, que las inversiones en la construcción de inmuebles solo pueden optar al beneficio tributario en la medida que la destinación del mismo sea para explotación comercial con fines turísticos, a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas.

Agrega que en virtud del anterior pronunciamiento, se entendería que el proyecto de inversión que consulta el contribuyente (excepto en lo que concierne a oficinas y si cumple por sí con los demás requisitos legales) no podría acogerse a la franquicia tributaria, atendido que su destinación para prestar servicios de depósito de contenedores no encuadraría con los fines señalados en el referido Oficio N° 194 de 2014.

Sobre lo anterior, solicita la reconsideración de esta interpretación, atendido que, dentro de los fines previstos para las inversiones en construcciones nuevas, en orden a la obtención del crédito tributario de la Ley Arica, se comprende la producción de bienes o la prestación de servicios, tal como se dispuso en el literal a) de la letra B del Capítulo III de la Circular N° 50 de 1995, sobre "Crédito Tributario por Inversiones en Provincias de Arica y Parinacota", que señala lo siguiente: "En consecuencia, la inversión debe estar conformada por los siguientes bienes, y su monto superar los límites que se indican en la letra D) siguiente: a) Bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones nuevas, excluyéndose el valor del terreno, ya sea, construidos directamente por el contribuyente o a través de otras empresas, siempre y cuando sean depreciables y estén vinculados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de la empresa".

Consulta a continuación, si procede que la cesión en arriendo de un inmueble -cuya construcción constituye el proyecto de inversión- sea calificada como "prestación de servicios" para los fines del crédito tributario de la Ley Arica, en el sentido amplio que se determinó a través del Oficio N° 1774 de 1999, el cual al referirse a las empresas prestadoras de servicios las conceptualizó como "aquellas que efectúan prestaciones de servicios a terceros, sin que ello implique transferencia de bienes".

II.- ANÁLISIS.

El inciso primero del artículo 1° de la Ley N° 19.420 de 1995, establece que: “Los contribuyentes que declaren el impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho a un crédito tributario por las inversiones que efectúen en la XV Región destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en dicha región, de acuerdo a las disposiciones del presente Párrafo.

Por su parte, los incisos tercero y cuarto de este mismo artículo, establecen que: “El crédito será equivalente al 30% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio, según su valor actualizado al término del ejercicio, de conformidad con las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y antes de deducir las depreciaciones correspondientes.

Sin perjuicio de lo señalado en el inciso anterior, también tendrán derecho al crédito los contribuyentes que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a oficinas o al uso habitacional -que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas-, ubicadas en las áreas a que se refieren las letras a) y c) del artículo 19, terminados de construir en el ejercicio; según su valor actualizado al término del ejercicio de conformidad con las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y antes de deducir las depreciaciones correspondientes. El beneficio podrá ser solicitado sólo una vez para el mismo inmueble.”

A través de la jurisprudencia^[1] que Ud. indica en su presentación, el Servicio concluyó que la inversión en la construcción de un inmueble, que luego será arrendado y destinado finalmente al funcionamiento de locales comerciales, no tiene derecho al beneficio tributario establecido en la Ley N°19.420, toda vez que dichos inmuebles no están destinados a los fines que establece el referido texto legal, vale decir a su explotación comercial con fines turísticos; a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas.

En el caso sobre el cual Ud. consulta, incluso en lo que concierne a las oficinas que el proyecto contemple para el desarrollo del giro o actividad del contribuyente inversionista, cabe expresar que tampoco es procedente el beneficio tributario establecido en la Ley N°19.420, toda vez que el giro o la actividad a desarrollar por el inversionista, consistente en proporcionar un espacio para el depósito de contenedores de carga, no se trata de la prestación de un servicio con el que, conforme a lo que expresamente establece la ley, deben estar directamente vinculadas las inversiones realizadas que contemple el proyecto, y tampoco se trata en este caso de inversiones en inmuebles destinados a los fines que establece el referido texto legal, vale decir a su explotación comercial con fines turísticos; a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas.

En relación con lo señalado en el párrafo anterior, respecto a que la actividad, a la que están destinadas las inversiones en análisis no corresponde o no se trata de la prestación de un servicio, cabe expresar que dicha actividad, consistente en proporcionar un espacio para el depósito de contenedores de carga, corresponde en el hecho al arrendamiento de un bien corporal inmueble o de una parte de él. Ahora bien, en relación con estos tipos de contratos cabe señalar, conforme se desprende de lo expresado en la jurisprudencia del Servicio^[2], que la prestación de un servicio implica y requiere el despliegue de una actividad por parte del prestador, en cambio el contrato de arrendamiento de cosas corporales inmuebles sólo obliga a entregar el goce de una cosa, pero no a desplegar ninguna actividad. De lo dicho se sigue que para calificar como una prestación de servicios el arrendamiento en cuestión, tampoco resulta procedente aplicar en este caso el sentido amplio que se determinó en el contexto de la situación resuelta a través del Oficio N° 1.774 de 1999.

III.- CONCLUSIÓN.

Basado únicamente en los antecedentes que indica en su presentación, cabe expresar que el proyecto de inversión que señala en su consulta, incluso en lo que concierne a las oficinas que el proyecto contemple para el desarrollo del giro o actividad del contribuyente inversionista, no tiene derecho al beneficio tributario establecido en la Ley N°19.420, toda vez que el giro o la actividad a desarrollar por el inversionista, consistente en proporcionar un espacio para el depósito de contenedores de carga, no corresponde a la prestación de un servicio, con el que, conforme a lo que expresamente establece la ley, deben estar directamente vinculadas las inversiones realizadas que contemple el proyecto, y tampoco se trata de inversiones en inmuebles destinados a los fines que establece el referido texto legal, vale decir a su explotación comercial con fines turísticos; ni a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas.

Finalmente cabe ratificar el pronunciamiento emitido por este Servicio a través de Oficio N° 194, de 31.01.2014.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1230, de 05.06.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Oficio N° 194, de 31.01.2014.

[2] Oficio N° 3.325, de 05.09.2005.

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 19.420, DE 2001, ART. 1°. (ORD. N° 194, DE 31.01.2014)

SOLICITA CONFIRMAR UNA SERIE DE CRITERIOS QUE EXPONE, RESPECTO DE LA PROCEDENCIA DEL BENEFICIO TRIBUTARIO ESTABLECIDO EN LA LEY N° 19.420 DE 2001, SOBRE INCENTIVOS PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO DE LAS PROVINCIAS DE ARICA Y PARINACOTA, POR LA INVERSIÓN EFECTUADA EN LA CONSTRUCCIÓN DE UN CENTRO COMERCIAL DEL TIPO MALL.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la procedencia del beneficio tributario establecido en la Ley N°19.420, de 2001, sobre incentivos para el desarrollo económico de las provincias de Arica y Parinacota, en el caso de la inversión efectuada en la construcción de un inmueble destinado al arrendamiento, los cuales serán utilizados como locales comerciales (grandes tiendas y comercio en general) por parte de los arrendatarios.

I. - ANTECEDENTES.

Señala que XXXX S.A., es una sociedad anónima, cuyo objeto, entre otros, consiste en el desarrollo, construcción, administración, gestión, explotación, arrendamiento y subarrendamiento de centros comerciales del tipo mall, entendiéndose por tal un conjunto de locales comerciales construidos en un mismo paño físico de terreno, en el cual existen al menos dos tiendas por departamento y locales comerciales, pudiendo existir además cualquier tipo de desarrollo comercial, inmobiliario, de servicios o de cualquier otro, tales como banco, clínicas, restaurantes, cines, etc.

Dentro de las labores propias de su giro, XXXX gestiona directamente, desde sus inicios, la ejecución y explotación de los centros comerciales de su propiedad. Así, las labores desarrolladas por la compañía respecto de cada proyecto vinculado a la creación de un nuevo centro comercial son las siguientes:

- a) Análisis y adquisición de terrenos apropiados para este tipo de establecimientos;
- b) Obtención de los permisos y autorizaciones de orden gubernamental como municipal requeridos según la ley y reglamentación vigente;
- c) Construcción del centro comercial, la que se puede realizar directamente por XXXX atendido su giro de empresa constructora, o bien encargando la obra a un tercero bajo la modalidad de construcción por administración o por suma alzada y;
- d) Una vez terminada la construcción del mall y recibidas las obras, XXXX procede a arrendar los locales comerciales a terceros (grandes tiendas y comerciantes en general) para que cada una desarrolle su respectivo negocio.

Indica que una vez que han sido arrendados los locales comerciales a terceros, XXXX se mantiene a cargo de la administración del centro comercial y de sus áreas comunes.

Al respecto, partiendo de la base que su representada cumpliría respecto de la inversión que detalla, con los requisitos establecidos en la Ley Arica para el uso del beneficio tributario que dicha Ley establece, requiere la confirmación de una serie de criterios que detalla en su presentación.

II.- ANÁLISIS.

En conformidad a lo establecido en el artículo 1° de la Ley N°19.420, los contribuyentes que declaren el Impuesto de Primera Categoría sobre su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tienen derecho a un crédito tributario por las inversiones que efectúen en la XV Región, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en dicha región, de acuerdo a las disposiciones de dicha ley. De acuerdo con lo establecido en el inciso 3°, del artículo referido, el crédito equivale a un porcentaje del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio.

Por su parte, el inciso 4°, de la disposición comentada, establece que también tendrán derecho al crédito los contribuyentes que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, terminados de construir en el ejercicio.

De acuerdo con las disposiciones de la Ley N°19.420 señaladas, sólo puede acogerse al beneficio tributario en comento, la inversión en la construcción de inmuebles que expresamente señalan tales disposiciones, dentro de las cuales no está considerada la inversión en la construcción de inmuebles destinados a la explotación comercial a que se refiere su presentación.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo señalado anteriormente, cabe expresar que el contribuyente que efectúa la inversión en la construcción del inmueble, que luego será arrendado y destinado finalmente al funcionamiento de los locales comerciales que indica en su presentación, no tiene derecho al beneficio tributario establecido en la Ley N°19.420, toda vez que dichos inmuebles no están destinados a los fines que establece el referido texto legal, vale decir a su explotación comercial con fines turísticos; ni a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas. Dado lo anterior, y considerando que los demás criterios tributarios cuya confirmación solicita, son requeridos sobre la base de que su representada cumpliría, respecto de la inversión que detalla, con los requisitos de la Ley N° 19.420, este Servicio estima improcedente referirse a ellos.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI

DIRECTOR (S)

Oficio N°194, de 31.01.2014

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 8º, LETRA G), ART. 9º, LETRA E) – CÓDIGO CIVIL, ART. 1.915 – OFICIO N° 460, DE 1976. (ORD. N° 3.325, DE 05.09.2005)

DEVENGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ARRENDAMIENTO DE BIENES CORPORALES INMUEBLES CON INSTALACIONES – SE DEVENGA EN LA FORMA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 9º LETRA A) DEL D.L. N° 825, DE 1974, Y NO PUEDE SER CONSIDERADO PARA ESTOS EFECTOS COMO UN “SERVICIO PERIÓDICO”, POR LO QUE NO ES APLICABLE A SU RESPECTO LA LETRA E) DE DICHA NORMA – SI EL ARRENDATARIO NO HA PAGADO UNA O MÁS RENTAS DE ARRENDAMIENTO, EL IVA QUE GRAVA DICHAS RENTAS NO PUDO DEVENGARSE Y, POR ENDE, NO EXISTIÓ A SU RESPECTO OBLIGACIÓN DE EMITIR FACTURA, NI MENOS DE DECLARAR DICHO IMPUESTO.

1.- Se ha recibido en esta Dirección Nacional su Oficio indicado en el antecedente, mediante el cual solicita un pronunciamiento acerca del momento en que se devenga el Impuesto al Valor Agregado en el arrendamiento de bienes corporales inmuebles con instalaciones.

Señala que en dicha Dirección Regional se ha efectuado RAF a las liquidaciones practicadas al contribuyente XXXXXX, las cuales determinan diferencias de IVA por el arrendamiento de un inmueble con instalaciones a un tercero.

En efecto, el contribuyente celebró un contrato de arrendamiento de inmueble con instalaciones en agosto del 2000. Sin embargo, a contar de abril del 2001 su arrendataria dejó de pagar las rentas de arrendamiento, por lo que el arrendador dejó de emitir facturas ya que el impuesto no se había devengado.

La Unidad Liquidadora por su parte sostiene que en el caso particular resulta aplicable el artículo 9º letra e) del D.L. N° 825, el cual dispone que en las prestaciones de servicios periódicos el señalado tributo se devengará al término de cada período fijado para el pago del precio. Concluye que el arrendamiento de inmueble con instalaciones es un servicio de carácter periódico, por lo que le es aplicable dicha disposición y, por ende, aun cuando no se haya pagado la renta de arrendamiento, el IVA asociado a este hecho gravado se encontró igualmente devengado y por lo tanto se debió haber facturado.

Expone que revisada la jurisprudencia administrativa no se encontró ningún pronunciamiento que calificara al arrendamiento de inmuebles con instalaciones como un servicio de carácter periódico.

2.- El artículo 8º letra g) del D.L. N° 825, grava especialmente con IVA “El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”.

Por su parte, el artículo 9º letra e) del citado cuerpo legal, establece que el Impuesto de este Título se devengará “En las prestaciones de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago del precio, si la fecha de este período antecediere a la de los hechos señalados en la letra a) del presente artículo.

Sin embargo, tratándose de los suministros y servicios domiciliarios periódicos mensuales de gas de combustible, energía eléctrica, telefónicos y de agua potable, el impuesto se devengará al término de cada período fijado para el pago del precio, independiente del hecho de su cancelación”.

3.- Sobre el particular cabe señalar, en primer lugar, que esta Dirección Nacional mediante Oficio N° 460, del 27 de enero de 1976, fijó el concepto de “servicios periódicos” para efectos de lo establecido en el D.L. N° 825, señalando que “se entenderá por servicios periódicos todos aquellos en que se efectúen las prestaciones de cualquier carácter, en forma permanente, regular o continua, ya sea en el domicilio del que presta el servicio o de su beneficiario, conforme a lo pactado por las partes, en que una de ellas se obliga a prestar el servicio y la otra a pagar la correspondiente remuneración o precio, con referencia a un espacio de tiempo determinado”.

Por su parte, en el referido pronunciamiento se ha definido también el concepto de “servicio domiciliario periódico” señalando que: “Son aquellos de carácter doméstico que se suministran en forma permanente, regular o continua, en lugares determinados donde reside, real o presuntivamente, el consumidor”.

La definición administrativa de “servicios periódicos” supone la ocurrencia de un hecho o actividad permanente, regular o continua del prestador del servicio, donde una parte “se obliga a prestar el servicio y la otra a pagar la correspondiente remuneración o precio”. Lo dicho se confirma al comprobar que los servicios domiciliarios periódicos (una subespecie del género servicios periódicos), se suministran en lugares determinados donde reside, real o presuntivamente el consumidor.

En consecuencia, no cualquier “servicio” es periódico, sino sólo aquellos que importan una actividad del prestador -permanente, regular o continua- a cambio de una remuneración.

4.- El contrato de arrendamiento de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1915 del Código Civil, es aquel en virtud del cual dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o a prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

Según se advierte, el contrato de arrendamiento conforme la naturaleza de la obligación, puede generar dos clases de obligaciones:

- a) Una obligación de entregar o conceder el goce de una cosa;
- b) Una obligación de actividad, sea ejecutando una obra o prestando un servicio.

A través de un contrato de arrendamiento de bienes corporales inmuebles con instalaciones, claramente el arrendador no se obliga a ejecutar una obra ni un servicio. No obstante ello, “para efectos tributarios” y por mandato legal, se “considera” un servicio gravado por el artículo 8° letra g), del D.L. 825, de 1974.

De este modo, el contrato de arrendamiento de cosas corporales inmuebles sólo obliga a entregar el goce de una cosa, pero no a desplegar ninguna actividad, por ello, si la ley lo considera “servicio”, es sólo por una ficción tributaria que, en ningún caso, es suficiente para calificar a este contrato como una prestación de servicios periódicos, los cuales, como se señaló, requieren de la realización de una actividad por parte del prestador.

5.- En conclusión, en respuesta a la situación particular descrita, en opinión de esta Dirección Nacional el Impuesto al Valor Agregado que grava el contrato de arrendamiento de bienes corporales inmuebles amoblados o con instalaciones se devenga en la forma prevista en el artículo 9° letra a) del D.L. N° 825, de 1974, y no puede ser considerado para estos efectos como un “servicio periódico”, por lo que no es aplicable a su respecto la letra e) de dicha norma.

De este modo, el IVA se devenga al momento en que el contribuyente arrendador percibe la remuneración pactada o bien ésta es puesta de cualquier forma a su disposición. Así las cosas, si

el arrendatario no ha pagado una o más rentas de arrendamiento, el IVA que grava dichas rentas no pudo devengarse y, por ende, no existió a su respecto obligación de emitir factura, ni menos de declarar dicho impuesto.

Por último, se debe tener presente que el no pago de las rentas de arrendamiento que alega el contribuyente es una cuestión de hecho que deberá ser acreditada en forma fehaciente por el contribuyente que efectúa dicha alegación.

JUAN TORO RIVERA

DIRECTOR

Oficio N° 3.325, de 05.09.2005.

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

LEY N° 19.606, QUE ESTABLECE INCENTIVOS PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO DE LAS REGIONES DE AYSÉN Y DE MAGALLANES, Y DE LA PROVINCIA DE PALENA – ARTÍCULOS 1° Y 3° - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ARTÍCULO 20 N° 1 – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS – ARTÍCULOS 2 N° 2, 8 Y 12 LETRA E

LEY N° 19.606 – SERVICIO – ARRENDAMIENTO – ACTIVO FIJO – HISTORIA FIDEDIGNA DE LA LEY – TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE PUNTA ARENAS – RECLAMO – ACOGIDO

El Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de liquidaciones que rechazaron la utilización del crédito en contra del impuesto de primera categoría establecido en la Ley N° 19.606, y contra una resolución que negó la devolución de impuestos solicitada, debido a que el proyecto de inversión era relativo a la construcción de un inmueble cuyo destino era la prestación de arriendo, actividad que según el Servicio de Impuestos Internos no era servicio.

A juicio del tribunal, el motivo por el cual el organismo fiscalizador rechazó la utilización del crédito fiscal fue que las inversiones ejecutadas no contemplaban una prestación de servicios, razón por la cual entendió que el actor cumplía con los demás requisitos legales necesarios para hacer uso del beneficio. Luego, constató que no existía definición legal de servicio para estos efectos, por lo que según las reglas generales de interpretación concluyó que era toda acción humana que consistía en dar, hacer o no hacer algo para satisfacer alguna necesidad social y que no consistía en la producción de bienes materiales. Por tanto, consideró que el arrendamiento era un servicio.

A continuación, el órgano jurisdiccional tuvo presente que el arrendamiento de inmuebles era una actividad regular para el reclamante y que figuraba en su giro. En la interpretación de la denominada “Ley Austral” acudió a la historia fidedigna de ésta, como asimismo, a la de sus posteriores modificaciones y concluyó que el beneficio tributario le era aplicable al contribuyente, pues procedía respecto todo tipo de inversión que cumpliera con los requisitos legales, sin discriminar por sector o actividad económica, pues la ley buscaba conceder un beneficio a quienes participaran de proyectos de inversión en la zona austral, por lo que debía acogerse el reclamo.

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 19.606, ART. 1°. (ORD. N° 2892, DE 26.10.2012)

PROCEDENCIA DEL BENEFICIO TRIBUTARIO ESTABLECIDO EN LA LEY AUSTRAL, EN EL CASO DE INVERSIÓN EN LA CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES PARA EL ARRENDAMIENTO, LOS CUALES SERÁN UTILIZADOS COMO LOCALES COMERCIALES Y BODEGAS DE ALMACENAMIENTO.

I.- ANTECEDENTES.

Uno de sus clientes invirtió en la construcción de inmuebles para su arrendamiento los que corresponden a locales comerciales en los que funcionarán un supermercado, una farmacia, una ferretería, un banco, una tienda, etc., y galpones que prestarán servicios de bodegaje, los cuales, posteriormente son dados en arrendamiento por el inversionista, arriendo que se factura con Impuesto al Valor Agregado (IVA), conforme al artículo 8°, letra g), del Decreto Ley N° 825, de 1974.

Luego del análisis de las disposiciones de la Ley N°19.606, sobre Ley Austral, y de las instrucciones impartidas por este Servicio, consulta sobre la procedencia del beneficio tributario de dicha Ley en la situación que indica, considerando que corresponden a construcciones directamente vinculadas con la prestación de servicios -por así considerarlos la Ley del IVA- del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio; y a su vez considerando que corresponden a inversiones en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios de almacenaje.

II.- ANÁLISIS.

En conformidad a lo establecido en el artículo 1°, de la Ley N° 19.606, los contribuyentes que declaren el Impuesto de Primera Categoría sobre su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tienen derecho hasta el 31 de diciembre de 2011, a un crédito tributario por las inversiones que efectúen en las regiones XI y XII, y en la Provincia de Palena, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas regiones y provincia. De acuerdo con lo establecido en el inciso 2°, de este mismo artículo, el crédito equivale a un porcentaje del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio. El inciso 4°, de la disposición comentada, establece que también tendrán derecho al crédito los contribuyentes que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m² construidos y las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m².

De acuerdo con las disposiciones de la Ley N° 19.606, precedentemente señaladas, sólo puede acogerse al beneficio tributario en comento, la inversión en la construcción de inmuebles que expresamente éstas indican, dentro de las cuales no está considerada la inversión en la construcción de inmuebles destinados a la explotación comercial a que se refiere su presentación.

III.- CONCLUSIÓN.

En mérito a las consideraciones anteriores, cabe expresar que la inversión en la construcción del inmueble, que luego será arrendado y destinado finalmente al funcionamiento de los locales comerciales que indica en su presentación, no tiene derecho al beneficio tributario establecido en la Ley N° 19.606, toda vez que dichos inmuebles no están destinados a los fines que establece el referido texto legal, vale decir a su explotación comercial con fines turísticos; a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m2 construidos; ni a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m2.

En el caso de la inversión efectuada en la construcción del inmueble que finalmente se destinará a prestar servicios de bodegaje o almacenaje, si se tiene derecho al beneficio tributario en comento, ello en la medida en que dicho inmueble sea de a lo menos 500 m2 construidos, tal como expresamente señala el inciso cuarto del artículo 1° de la Ley N° 19.606.

JULIO PEREIRA GANDARILLAS

DIRECTOR

Oficio N° 2892, de 26.10.2012

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 19.606, ART. 1° – OFICIO N° 551, DE 2008. (ORD. N° 2851, DE 28.11.2011)

SE SOLICITA UN PRONUNCIAMIENTO RESPECTO A LA PROCEDENCIA DEL BENEFICIO TRIBUTARIO ESTABLECIDO EN LA LEY N°19.606, SOBRE LEY AUSTRAL, EN EL CASO DE UN PROYECTO DE INVERSIÓN CONSISTENTE EN LA CONSTRUCCIÓN DE UNOS INMUEBLES (HOTEL Y CASINO DE JUEGOS) QUE EL INVERSIONISTA DESTINARÁ Y HABILITARÁ PARA SU ARRIENDO.

I.- ANTECEDENTES.

Expresa que la ley de casinos obliga a la sociedad concesionaria a tener un giro exclusivo, restricción que los obliga a conformar otras sociedades para los distintos servicios que deben ser entregados en forma obligatoria. Por lo tanto, se conformaron como “Casino de Juegos XXX.”, que gira en el rubro de concesión de casino y la sociedad “Arrendamientos Turísticos XXX.”, de actividad arrendamiento de inmuebles amoblados. Por ambas sociedades se presentaron ante esa Dirección Regional, proyectos para su validación de acuerdo a la Ley N°19.606.

En el caso de “Arrendamientos Turísticos XXX.”, sociedad que construyó y habilitó los edificios que albergarán el Casino y el Hotel del Casino, para su arriendo a la concesionaria, esa Dirección Regional rechazó el crédito basándose en lo dispuesto por el inciso 2°, del artículo 1°, de la ley 19.606, ya que a su juicio, dicho inciso no incorpora el arrendamiento, sino que se refiere a construcciones, maquinarias y equipos que pertenezcan al activo físico inmovilizado del contribuyente que se relacione directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios.

El contribuyente, basándose en lo dictaminado por este Servicio en el Oficio N°551, de 20.03.2008, sostiene que cumpliendo el contrato con las exigencias señaladas en dicho pronunciamiento, podría optar al beneficio, es decir, que el propio artículo 1° de la Ley señala que el crédito se aplica sobre el valor de los bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio. Finalmente señala que el fin turístico estaría plenamente asegurado, ya que el inmueble se arrendará para ser utilizado como hotel y casino de juegos. Expone además, que lo que debe primar es el destino del inmueble, dado que éste se destinará a hotel, restaurant, centro de convenciones y casino de juegos, el que no puede variarse, ello por imposición de la Ley de Casinos, de modo que no sería relevante si el inversionista que aprovechará el crédito es una persona distinta a aquella que explotará el inmueble por la vía del arrendamiento, en este caso, la persona jurídica que ganó la licitación para explotar un casino de juegos en esta ciudad.

Por su parte, esa Dirección Regional sostiene que el Oficio N°551, de 2008, se refiere al inciso 4°, de la Ley N°19.606, toda vez que en él se resuelve la situación de una empresa inmobiliaria que manda a construir un inmueble a fin de darlo en arrendamiento a una empresa que lo destinará a fines educacionales, que es una situación diferente a la presentada en el caso en análisis, a la cual no procede aplicarle la disposición señalada sino el inciso 2°, de la Ley N°19.606, que establece que la inversión debe estar directamente vinculada con la producción de bienes o la prestación de servicios, circunstancia que no acontece en el caso de una inversión que esté vinculada con el arrendamiento de bienes raíces.

II.- ANÁLISIS.

En conformidad a lo establecido en el artículo 1°, de la Ley N° 19.606, los contribuyentes que declaren el Impuesto de Primera Categoría sobre su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tienen derecho hasta el 31 de diciembre de 2011, a un crédito tributario por las inversiones que efectúen en las regiones XI y XII, y en la Provincia de Palena, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas regiones y provincia.

De acuerdo con lo establecido en el inciso 2°, de este mismo artículo, el crédito equivale a un porcentaje del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio.

Ahora bien, el inciso 4°, de la disposición comentada, establece que también tendrán derecho al crédito los contribuyentes que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m2 construidos y las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m2.

El caso en análisis, vale decir, el proyecto de inversión del contribuyente "Arrendamientos Turísticos XXX." consiste, según señala, en la construcción de inmuebles que destinará al giro de su actividad, cual es, el arrendamiento de inmuebles amoblados. El arrendatario de dichos inmuebles amoblados, es decir, la concesionaria del casino de juegos, utilizará estos inmuebles como hotel y casino de juegos.

El Oficio N°551, del 2008, de este Servicio, si bien se refiere a las situaciones especiales establecidas en el inciso 4°, del artículo analizado, resulta aplicable como criterio general a las disposiciones de todo el artículo 1°, de la Ley N°19.606.

, consignando como única condición, que el inmueble construido sea efectivamente destinado a explotarse preferentemente en los fines que señala. Por lo tanto, en la medida que con los antecedentes que corresponda se acredite que el destino del inmueble a construir será preferentemente la explotación comercial con fines turísticos, se estima procedente el crédito tributario que establece la Ley referida; ello aunque tales servicios sean prestados por una persona distinta de quien construye el bien raíz, ya sea porque le fue entregado para tales fines por medio de un contrato de arrendamiento o cedido de alguna otra forma.

III.- CONCLUSIÓN.

En consecuencia, en el caso en consulta se estima que la Sociedad Arrendamientos Turísticos XXX, puede invocar el crédito tributario en cuestión en la medida que cumpla con los demás requisitos que exige la Ley, ya que el bien construido por ella, entregado en arrendamiento a terceros, está destinado a la explotación comercial con fines turísticos por parte del arrendatario.

JULIO PEREIRA GANDARILLAS

DIRECTOR

Oficio N° 2851, de 28.11.2011

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

4 – BIBLIOGRAFÍA

LIBROS Y DOCUMENTOS PUBLICOS

ARAYA IBAÑEZ, G (2013), Franquicias y Beneficios Tributarios, Tomo II, editorial Thomson Reuter.

MARDONES F. ENRIQUEZ P. (2013), Zonas Francas Comentada y Sistematizada con Reglamentos, Jurisprudencia de Aduana y del SII.

BANCO MUNDIAL (2005), Chile Políticas de Excepción en Zonas extremas, una evaluación de costos e impactos y lineamientos de reforma.

CIDEZE, MINISTERIO INTERIOR (2015), Franquicias Tributarias de Zonas Extremas Política Pública para territorios especiales aislados.

AGOSTINI, JORRAT (2013), Política pública para mejorar la inversión y el crecimiento en América latina.

SARLOT V.(2016) Nuevos regímenes de tributación a contar del 01 de enero de 2017, EDIG, edición 2016.

SARLOT V. (2017) Ejercicios prácticos de los nuevos regímenes de tributación en los sistemas de régimen renta atribuida y semi- integrado, EDIG, edición 2017.

VARGAS V. (1996), Contabilidad del activo fijo, Editorial SOELCO.

NIC 16 (2018), IASB, International Accounting Standard Board.

INFORME COMITÉ ASESOR GOBIERNO (2012), Medición y Evaluación del Gasto Tributario.

VILLELA, LEMGRUBER, JORRAT (2009), Los Presupuestos de Gastos Tributarios, Documento de Trabajo del BID.

SII (2017), Informe Gasto tributario 2016 a 2018, emitido por la Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios tributarios Servicio de Impuestos Internos.

TESIS

VASQUEZ, C (2015) “Análisis de las leyes de incentivo a la inversión en las zonas extremas de Chile, Carlos Vásquez Duque, Santiago año 2015, Universidad de Chile.

ARTICULOS Y REVISTAS

EASSON , A y ZOZT, (2003) Tax incentives, World bank Institute.

GOMEZ, J y VELASCO, P (2010) Gastos tributarios para la promoción de inversiones, Banco Interamericano de Desarrollo.

HOLLAND D y VANN, R (1998) Income Tax Incentives for Investment en: Thonony V (ed) Tax law Desing and Drafting Vol2, International Monetary Fund.

JAMES (2013), Effectivences of tax and no tax incentives and investment: Evidence and policy y implications, Rochester NY.

OECD (2001) Corporate Tax incentives for foreing direct investment (Paris: Organization for Economic Co-operation and Development.

TANZI, V y ZEE H (2000) Tax Policy for Emerging Markets: Developing countries. International Monetary Fund.

SURREY, S. S. 1970. “Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A comparison with Direct Government Expenditures” En: Harvard Law Rewiww. 83 (1970). 705.

SWIFT, Z. L, H. P. Brixi y C. M. A. Valenduc. 2004. “Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices”.

HELLER. J y K. M. Kauffman (1972) Incentivos Fiscais a Industria em Países Subdesemvolvidos, Rio de Janeiro, Secretaria da Receita Federal.

FAROLE Y AKINCI (2011), Special Economic Zones, Progress, Emerging Challenges and Future Directions, World Bank.

LEYES

Ley N° 19.420, de 23 de octubre de 1995, Crédito por inversiones efectuadas en las Provincias de Arica y Parinacota (Ley Arica).

Ley 19.478, de 24 de octubre de 1996.

Ley 19.669, de 05 de Mayo del 2000.

Historia de la Ley N° 19.420, de 1995, Establece Incentivos para el desarrollo de las provincias de Arica y Parinacota.

Ley 19.606, de 14 de Abril de 1999, Ley Austral

Ley N° 20.655, de 01 de Febrero de 2013, Establece incentivos para las zonas extremas del país.

Decreto Ley N° 824, de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta.

DFL1 de 2000 Ministerio de Justicia, fija texto refundido y sistematizado del Código Civil.

LEY N° 20.780, de 27 de Septiembre de 2014, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

SII – COMERCIAL BULNES LTDA., 21 de Octubre 2012, ROL 8156-2012, Corte Suprema.

SII – EMPRESA PORTUARIA AUSTRAL, 26 de Enero 2018, ROL 8-2017, Tribunal Tributario y Aduanero Región de Magallanes y la Antártica Chilena.

SII – INVERSIONES E INMOBILIARIA PONS LTDA., 14 de Junio de 2017, ROL 11-2016,
Tribunal Tributario y Aduanero Región de Magallanes y la Antártica Chilena.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

SII, Circular N° 50, de 13 de Diciembre de 1995.

SII, Circular N° 66, de 29 de Noviembre de 1999.

SII, Circular N° 41, de 23 de Agosto de 1990

SII, Oficio N° 2.989, DE 24 de Octubre de 1996.

SII, Oficio N° 2.219, de 24 de Septiembre de 1997.

SII, Oficio N° 1774, de 29 de Abril de 1999.

SII, Oficio N° 3325, de 05 de Septiembre de 2005.

SII, Oficio N°276, de 05 de Mayo 2009.

SII, Oficio N° 2851, de 28 de Noviembre de 2011.

SII, Oficio N° 3028, de 16 de Diciembre de 2011.

SII, Oficio N° 2892, de 26 de Octubre de 2012.

SII, Oficio N° 194, de 31 de Enero de 2014.

SII, Oficio N° 1428, de 28 de Mayo de 2015.

SII, Oficio N°1230, de 05 de Junio de 2017.

SII, Oficio N° 551, de 20 de Marzo de 2018.

SII Oficio N° 691, de 13 de Abril de 2018.

SII, Oficio N° 2547, de 04 de Diciembre de 2018