



Efectos en la Ley Navarino frente a la Ley de la Renta

Parte II

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS

PARA OPTAR A GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACION

Alumno: Juvenal Guillermo Alvarez Hernández

Profesor Guía Christian Delcorto Pacheco

Santiago, marzo 2020

DEDICACIÓN

Dedico esta tesis a mi madre por apoyarme en mis estudios y esforzarse para que los realice de la mejor forma posible a pesar de todas las adversidades vividas.

A la mujer de mi vida, mi amiga, mi apoyo incondicional, mi cable a tierra, mi esposa, Geraldine Paola Bórquez Aguilar. El recorrido de los caminos de mi vida contigo han sido los más hermosos y seguir juntos hasta el infinito y más allá.

A mis hijos Geraldine, Catalina, Benjamín y Bastián, sin lugar a duda, son nuestro tesoro más apreciado, la luz que alumbra mis caminos cuando los momentos de la vida nos complican. Por ustedes mis esfuerzos y sacrificios para salir adelante siempre con nuestros proyectos familiares.

AGRADECIMIENTOS

Agradecer a Dios y a la vida.

Agradezco a mis profesores del Magister por su profesionalismo y esmero en la entrega de sus conocimientos, fueron un pilar fundamental para mí en el desempeño profesional.

Agradezco a nuestro profesor guía quien a pesar de no conocerme ayudo de manera muy profesional y apoyo incondicional en esta tesis, a pesar de la distancia e inconvenientes sufrido como país.

Agradezco a mi colega Alejandro Fabián Díaz Báez, que se convirtió en un verdadero nuevo profesor y gran profesor, ya que este tema en específico era desconocido, pero gracias a su apoyo logre comprender de manera satisfactoria.

Agradezco, por último, a mi familia quienes siempre me apoyaron a pesar de quitarles tiempos para ellos, cuando viajaba a estudiar a Santiago o cuando dedicaba tiempo al estudio.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCION	7
1-1 Planteamiento del Problema	7
1-2 Hipótesis Investigativa	10
1-3 Objetivos del Estudio	10
1-4 Metodología.....	11
MARCO TEORICO	12
2-1 CAPITULO 1 - POLÍTICAS ZONAS EXTREMAS	12
2-1-1 Región de Magallanes y Antártica chilena.....	14
2-1-2 Leyes de excepción para la Región de Magallanes.....	17
2-2 CAPITULO 2 – LEY NAVARINO.	21
2-2-1 Beneficiarias por resolución.	22
2-2-2 Sistemas de franquicias	25
2-2-3 Modificaciones legales incorporadas a la Ley N° 18.392 hasta la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780 de 2014.....	28
2-2-4 Ley N° 19.149 conocida como “Ley tierra del Fuego”.	31
2-3 CAPITULO 3 – CONTRATO DE INVARIABILIDAD TRIBUTARIA.....	34
2-3-1 De la Resolución del Intendente.....	34
2-3-2 DFL 2 año 1959 vivienda	36
2-3-3 DL 600	36
2-3-4 CEOP’S.....	37
2-4 CAPITULO 4 – ACTOS ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO	38
2-4-1 Organización administrativa del Estado	38
2-4-2 Actos administrativos	39
DESARROLLO DE LA HIPOTESIS 2	41
2-5 CAPITULO 5 – LEY N° 21.210.....	41
2-5-1 Art. 14 D N° 3 Ley 21.210.....	41
2-5-2 Régimen General (Semi Integrado).....	45
2-5-3 Art. 14 D N° 8 Ley 21.210.....	48
2-5-4 Modificación Ley Navarino y Ley Tierra del Fuego	51
2-6 CAPITULO 6 – CONCLUSION.....	52

3 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS. 599

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
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
ZEE:	Zona Económica Especial

RESUMEN EJECUTIVO

Este trabajo plantea el problema de la incertidumbre de las empresas acogidas a la Ley Navarino con resolución aprobatoria del Intendente Regional previo a la reforma tributaria de la Ley 20.780 que cuentan con un contrato de características de invariabilidad tributaria quienes en principio no estarían obligados a atribuir su renta líquida a sus dueños o a restituir parte del crédito de primera categoría pagado por la empresa.

Para abordar la hipótesis investigativa fue necesario abordar en el capítulo primero la política de zonas extremas para la región de Magallanes y Antártica Chilena para posteriormente en el capítulo segundo de esta tesis ahondar en que consiste la Ley Navarino, identificando a las empresas beneficiarias por resolución, el sistema de franquicias que comprende la ley para estas empresas y las modificaciones legales que ha sufrido la ley.

Posteriormente en el capítulo tercero se explica en que consiste la resolución del Intendente, así como contratos de invariabilidad tributaria que contiene la legislación nacional. En el capítulo cuarto se desarrollan los actos de la administración del estado.

Por último, en el capítulo quinto y sexto se desarrolla la hipótesis de la tesis referido a la ley 21.710 y la conclusión de la tesis.

INTRODUCCION

1-1 Planteamiento del Problema

Existen en Chile variadas franquicias tributarias para zonas extremas, las que en el caso de la Región de Magallanes abordan la intencionalidad de hacer soberanía en un territorio geopolítico relevante por su cercanía con el continente antártico, el cual ya se conocía por la corona española como Terra Australis Incógnita y en 1494 a través del tratado de Tordesillas establecía sus derechos jurídicos sobre este continente.

El gobierno de Chile por su parte a través de una carta enviada en 1831 por el libertador chileno don Bernardo O'Higgins a la Marina Real Británica establecía los deslindes de Chile hasta el territorio Magallánico y Antártico. Lo cual fue refrendado con la fundación de Fuerte Bulnes en 1843.

En 1939 el presidente Pedro Aguirre Cerda estableció una comisión especial para examinar los intereses del país en la antártica, los cuales fueron oficializados en el Decreto 1.747 de 1940 estableciendo los actuales deslindes territoriales, los cuales fueron protestados por Argentina y Reino Unido que reclaman para si prácticamente el mismo espacio territorial.

También desde la década de los 30 las empresas del Estado comenzaron a pagar asignación de zona a los empleados que se radicaban en zonas geopolíticas importantes para el país. Es en la década de los 70 donde comenzaron a promulgarse distintas leyes de fomento regional de estas zonas extremas con el propósito de acelerar el desarrollo económico de determinados territorios e

incentivar su poblamiento para el ejercicio efectivo de la soberanía, con una evidente mirada geopolítica de parte del Estado.

Los beneficios de estas normas van desde el otorgamiento de bonificaciones por la contratación de mano de obra residente en algunos territorios del país; asignación de zona para funcionarios de la Administración del Estado que se trasladen a determinadas áreas geográficas; presunción de gratificación de zona para trabajadores del sector privado, homologando el beneficio concedido para el sector público; bonificación a la inversión y reinversión para pequeños emprendedores; créditos tributarios con motivo de la adquisición o construcción de activos radicados en algunas circunscripciones; excepción de impuesto a la renta por la realización de ciertas actividades en determinados espacios del país; y finalmente, liberación del pago de IVA por la venta de bienes y por la prestación de servicios entre residentes o domiciliados en lugares específicos de la nación.

La presente tesis pretende identificar la problemática que se da en la ley 18.392 conocida como Ley Navarino en relación al contrato de invariabilidad tributaria en materia de impuesto a la renta y cómo la ley 20.780, al modificar el sistema de tributación imperante en Chile, afectaría el beneficio descrito en ambas leyes.

En relación al tratamiento en el impuesto a la renta de las empresas acogidas a los beneficios de esta ley, el legislador en el artículo 2° de dicho cuerpo legal señaló que las empresas estarán exentas del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta por las utilidades devengadas o percibidas en sus

ejercicios comerciales, incluyendo los ejercicios parciales que desarrollen al principio o al final del período fijado en el artículo precedente. No obstante, la exención establecida en el presente artículo, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su Impuesto Global Complementario o Adicional el crédito establecido en el N° 3 del artículo 56° o del artículo 63° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerándose para ese sólo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría. De esta forma el legislador dejó en claro que el impuesto determinado por la empresa, pero que no es enterado en arcas fiscales por estar exento de este tributo, le corresponde su reconocimiento como crédito al global complementario o adicional de los socios, no obstante, falta dilucidar qué sucede con las empresas que obtuvieron la Resolución aprobatoria del Intendente en fecha previa a la reforma tributaria de la ley 20.780, ya que el acto administrativo aprobatorio de instalación, es un contrato con el Estado de invariabilidad tributaria, por lo que la presente tesis pretende ahondar en la aplicabilidad de los regímenes instaurados por la modificación de la ex presidenta Bachelet.

A lo anterior, se agrega el plan de gestión de cumplimiento tributario del SII, que para el año 2019, contempla la revisión del uso de las franquicias de la Ley 18.392 y 19.149. Adicionalmente la Contraloría General de la República ha observado a la Tesorería General de la República al SII y a la Intendencia Regional (incumbente en el otorgamiento y fiscalización de estas normas), respecto del otorgamiento y fiscalización que tales servicios realizan sobre las leyes de excepción tributarias manejadas en esta tesis.

Dentro de la revisión de la literatura se deben analizar diversos conceptos que ayudan a introducirse al tema en cuestión, como: regiones extremas y su crecimiento económico, algunos conceptos de tributación nacional, algunos conceptos sobre contratos de invariabilidad tributaria, las leyes de excepción (normativas y pronunciamientos), papers y estudios internacionales sobre leyes similares en el resto del mundo, etc.

El estudio propuesto pretende entregar herramientas que contribuyan al mejor análisis de las leyes en comento y que ayuden a las autoridades y los contribuyentes a identificar la aplicación de dichos beneficios para cada territorio.

1-2 Hipótesis Investigativa

En atención a lo anterior, las hipótesis a validar es la siguiente:

Hipótesis 2: El proyecto de modernización tributaria del presidente Piñera, corregiría o aclararía el tratamiento tributario de la Ley Navarino.

1-3 Objetivos del Estudio

Determinar los efectos de la ley 18.392 relacionados al tratamiento tributario de los créditos tributarios de primera categoría exentos del pago de impuesto por expresa disposición de la ley.

1-3-1 Objetivos Específicos

Determinar y analizar los efectos de la reforma tributaria contemplada en la Ley N° 20.780, en relación a la invariabilidad tributaria de las empresas acogidas

según resolución del intendente, en fecha previa a la promulgación de la Ley N° 20.780, evaluando el efecto que entrega la franquicia a nivel de impuestos finales.

- a) Entregar una guía para el uso de las dos leyes de excepción. Descripción de la ley de excepción; Ley N.º 18.392 de 1.985 “Ley Navarino”.
- b) Identificar la aplicación de los contratos de invariabilidad tributaria, así como los registros empresariales y la anotación del crédito tributario obtenido. Descripción de los registros empresariales de las empresas 14 A y 14 B para la aplicación de los créditos regionales.

1-4 Metodología

Este estudio se realizará bajo un método dogmático, por cuanto se describirán la historia y funcionamiento de las leyes en comento a través del estudio general de la normativa vinculada, desmenuzando luego, cada uno de los criterios intentando establecer la jurisprudencia administrativa y judicial para establecer las anotaciones de los créditos de primera categoría en los registros empresariales de las empresas 14 A y 14 B.

Revisaremos, en tal sentido la Ley N° 18.392 y sus modificaciones, las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos a través de circulares que sean aplicables, la jurisprudencia administrativa y judicial relevante cuando corresponda, utilizando el método comparativo revisaremos en relación a la Hipótesis Investigativa.

Otro método por utilizar será el método deductivo, en el que a nivel de la Hipótesis Investigativa se analizará las modificaciones incorporadas a la Ley N° 18.392, por la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780, de 2014, y las enmiendas anteriores que aumentaron las tasas de impuesto a la renta de Primera Categoría, para seguir, de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios que se derivan dependiendo del régimen de tributación que se haya optado.

Es preciso indicar que la ley mencionada, 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 Magallanes y Antártica Chilena, 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.

MARCO TEORICO

2-1 CAPITULO 1 - POLÍTICAS ZONAS EXTREMAS

Existen en el mundo variadas franquicias de fomento a algunas zonas económicas las cuales son principalmente de carácter tributarias. En el contexto internacional, las zonas económicas especiales en la cuales se encuentran incluidas las zonas extremas 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).

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

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.

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

Según Monteiro da Costa (1994) los incentivos fiscales como instrumentos de la política de desarrollo regional dentro de otras cosas a permitido Corregir distorsiones económica-territoriales ocasionadas por la racionalidad predominante en el desarrollo capitalista.

El estudio del Banco Mundial realizado el año 2005, cuyo objetivo fue evaluar cualitativa y cuantitativamente los instrumentos de excepción que benefician a las zonas extremas. (Banco Mundial, Departamento de Reducción de Pobreza y Gestión Económica Región de Latiniamérica y el Caribe, 2005)

Durante el año 2006 El Banco Interamericano de Desarrollo BID realizó una auditoria a las leyes de excepción actualmente vigentes en la Región de Magallanes y Antártica Chilena, a objeto de verificar si las mismas contribuían al crecimiento económico de la Región, y tener una idea, además, si era necesario efectuar ajustes a algunas de ellas, en el evento de que se esté distribuyendo mal los recursos, habida consideración que las mismas implican un costo para el país en general.

En este contexto, el BID (Banco Inter-Americano de Desarrollo, 2007), planteó, que las Leyes de excepción deben ser mejoradas para cumplir con sus objetivos de crecimiento de la Región, y plantean que éstas en ningún caso han favorecido al crecimiento de ésta.

2-1-1 Región de Magallanes y Antártica chilena.

La Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, es la más austral y más grande de las dieciséis regiones en las que se encuentra administrativamente

dividido Chile. Ubicada en el extremo meridional del continente sudamericano, en la parte sur de la Patagonia, limita al norte con la Región de Aisén del General Carlos Ibáñez del Campo, al este con la República Argentina, al oeste con el océano Pacífico y al sur con el polo sur si se incluyen los territorios de soberanía reclamada, mientras que si solo se trata de los territorios bajo soberanía efectiva el límite austral es el paso Drake. Asimismo, en el meridiano del cabo de Hornos contactan las aguas chilenas con las del océano Atlántico, aunque esto no es reconocido oficialmente.

Con una población estimada en 2017 de 164.661 habitantes, la región está compuesta por cuatro provincias: Antártica Chilena, Magallanes, Tierra del Fuego, y Última Esperanza. La capital regional es la ciudad de Punta Arenas.

La Región de Magallanes y Antártica Chilena está compuesta por dos áreas geográficas. La primera, correspondiente a la zona continental, tiene una superficie de 132.297 km² y en ella habita casi la totalidad de la población. Esta zona está separada por el Paso Drake del Territorio Chileno Antártico, delimitado por los meridianos 90° y 53° de longitud oeste, el paralelo 60°S y el Polo Sur, que es considerado oficialmente como el límite meridional del país. La segunda, con una superficie de 1.250.257,6 km², que corresponde al Territorio Antártico reclamado por el gobierno chileno desde 1940 y está subordinada a las disposiciones del Tratado Antártico, quedando suspendida de manera indefinida al igual que las reclamaciones de otros países firmantes.

Esta Región se divide administrativamente en 4 provincias y 11 comunas las cuales son:

PROVINCIA	COMUNAS
Provincia de Magallanes	<ul style="list-style-type: none">- Punta Arenas,- Rio Verde,- San Gregorio y- Laguna Blanca
Provincia de Ultima Esperanza	<ul style="list-style-type: none">- Puerto Natales y- Torres del Payne
Provincia de Tierra del Fuego	<ul style="list-style-type: none">- Porvenir,- Primavera y- Timaukel
Provincia Antártica	<ul style="list-style-type: none">- Cabo de Hornos- Antártica

Fuente: Elaboración propia.

La primera autoridad es el Intendente Regional quien es el representante del presidente de la Republica en la Región y posteriormente se encuentran los Gobernadores en cada Provincia. Además, existe un cuerpo colegiado de 14 miembros denominado Consejo Regional.

El presupuesto de Inversión Regional (FNDR) para el año 2013, la Región contó con un presupuesto de \$34.400 millones de libre disposición, lo cual representó un aumento del 98% en comparación al promedio del presupuesto asignado durante los años 2006 y 2009 (Jiménez, 2014).

A pesar de estos innumerables datos de crecimiento regional promisorio, estudios recientes revelan una realidad distinta de la Región, tal como señala la Cámara Chilena de la Construcción en su análisis a las Leyes de Excepción, donde mencionan, de acuerdo a análisis realizados por especialistas propios, el mal

desempeño que ha tenido la economía. La Participación en el PIB regionalizado se reduce desde niveles en torno a 2,5% a comienzos de los años sesenta, hasta 0,8% en los últimos años. Señalan que el desempeño económico de Magallanes ha estado influido, de manera decisiva, por la tendencia secular de declinación en la producción de petróleo y gas, sin embargo, más allá del papel vital que tienen los hidrocarburos en la economía de la región, en tiempos más recientes ha sido la producción de metanol, ligada al gas la que genera un impacto más positivo en la economía pero solo hasta el año 2006, aunque este efecto fue incapaz de revertir la tendencia a la baja en la economía de Magallanes. (Cámara Chilena de la Construcción, 2014)

2-1-2 Leyes de excepción para la Región de Magallanes

Como una forma de compensar la condición de extremo del territorio, la región ha sido objeto de una serie de leyes de excepción que ha buscado incentivar la inversión privada; estas leyes, han sido transformadas, durante el tiempo, estando actualmente vigentes los beneficios conocidos como Zona Franca, Bonificación a la contratación de Mano de Obra, Bonificación a la Inversión y Reinversión, Ley Austral, Ley Navarino y Ley Tierra del Fuego, los dos últimos incentivos materia de análisis de esta publicación.

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° 20.809	Beneficios tributarios para los ingresos obtenidos por personas naturales domiciliadas o residentes en el territorio especial de la Isla de Pascua y para contribuyentes sin domicilio ni residencia en dicho territorio que presten servicios a personas o entidades domiciliadas o residentes en dicha zona.
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° 18.211 (artículo 11)	Impuesto único que afecta a la importación de mercaderías extranjeras a las zonas francas de extensión
Ley N° 18.450	Bonificaciones por inversiones privadas de riego y drenaje
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

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

En cuanto a los incentivos para la Región de Magallanes y Antártica Chilena, estos se dividen en tres tipos de beneficios los que están enmarcados en siete cuerpos legales, siendo estos los siguientes:

Intención del beneficio	Legislación	Principales Beneficios
Fomento a la inversión de las empresas	Ley Austral N° 19.606	Crédito Tributario a la Inversión (32%-15%-10%)
	Fondo de Fomento a la inversión (DFL 15)	Bonificación a la inversión 20%

Incentivo a la contratación de mano de obra residente en la zona	Subsidio Mano de Obra DFL 889	Subsidio a la contratación de mano de obra 17%
	D.L. 889/1975 (Artículo 13)	Presunción de asignación de zona para contribuyentes del sector privado
Polo de desarrollo económico y poblamiento de la Región de Magallanes y sus comunas más aisladas.	Zona Franca Punta Arenas DFL 341	Zona Franca comercial en Punta Arenas
	Ley Navarino N° 18.392, Ley Tierra del Fuego N° 19.149	Régimen preferencial para Navarino y Tierra del Fuego (zona franca empresas y personas, exención Impuesto Global Complementario, bonificación ventas fuera de la región)

Fuente: Elaboración propia en base a información entregada por el gobierno regional.

En relación a las dos leyes que abordaremos en este trabajo, los beneficios para las empresas son los siguientes:

	Ley N° 18.392 "Ley Navarino"	Ley N° 19.149 "Tierra del Fuego"
Exención de Primera Categoría	X	X
Exención Impuesto Territorial	X	X
Bonificación Ventas	X	
Exención IVA Importaciones	X	X
Exención IVA Ventas	X	X
Crédito por impuesto corporativo NO pagado	X	X

Fuente: Elaborado por Vásquez Duque C., 2015

Es importante dimensionar, en términos numéricos el total de gasto fiscal que implica la sumatoria de las diferentes leyes que existen y benefician en una u otra forma a empresas y personas naturales en la Región de acuerdo a los datos que a continuación se detallan:

Bonificaciones	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Bonificación Ley Navarino	14.008.387.423	23	609.060.323
Bonificación M.O.	12.827.542.610	2979	4.305.989
DFL 15	216.034.995	51	4.235.980
Total Bonificaciones	27.051.965.028		

Exención Impuesto Renta	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Crédito Ley Austral	4.356.884.048	24	181.536.835
Ley Navarino	1.681.006.491	23	73.087.239
Ley Tierra del Fuego	185.615.798	224	828.642
Zona Franca	5.854.161.024	843	6.944.438
Exención de Primera Categoría	12.077.667.361		

Exención IVA	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Ley Navarino	2.358.695.169	23	102.551.964
Ley Tierra del Fuego	440.837.521	24	18.368.230
Zona Franca	69.518.162.162	843	82.465.198
Exención IVA	72.317.694.852		

Indirectos	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Devolución IVA Exportador	13.307.968.052	23	578.607.307
Devolución Art 27 Bis DL 825	1.293.449.952	24	53.893.748
Total Indirectos	14.601.418.004		

TOTAL GASTO FISCAL **126.048.745.245**

Fuente: Gobierno Regional de Magallanes, Seremi de Hacienda, 2015.

ZONA FRANCA	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Impuesto Renta	5.854.161.024	843	6.944.438
Exención IVA	69.518.162.162	843	82.465.198
Total Bonificaciones	75.372.323.186	843	89.409.636

Ley Navarino	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Bonificación	14.008.387.423	23	609.060.323
Impuesto Renta	1.681.006.491	23	73.087.239
Exención IVA	2.358.695.169	23	102.551.964
Devolución IVA Exportador	13.307.968.052	23	578.607.307
Total Bonificaciones	31.356.057.135	23	1.363.306.832

Bonificación Ex 889	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Bonificación M.O.	12.827.542.610	2979	4.305.989
Total Bonificaciones	12.827.542.610	2979	4.305.989

Ley Austral	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Crédito Tributario	4.356.884.048	24	181.536.835
Devolución Art 27 Bis DL 825	1.293.449.952	24	53.893.748
Total Bonificaciones	5.650.334.000	24	235.430.583

Ley Tierra del Fuego	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Impuesto Renta	185.615.798	224	828.642
Exención IVA	440.837.521	224	1.968.025
Total Bonificaciones	626.453.319	224	2.796.667

DFL 15	Monto Total Anual	Q Empresas	Por Empresa
Bonificación	216.034.995	51	4.235.980
Total Bonificaciones	216.034.995	51	4.235.980

TOTAL GASTO FISCAL 126.048.745.245

Fuente: Gobierno Regional de Magallanes, Seremi de Hacienda, 2015.

2-2 CAPITULO 2 – LEY NAVARINO.

La ley N° 18.392, conocida como Ley Navarino, estableció un régimen preferencial tributario y aduanero para el territorio que señala – delimitado, grosso modo, como el área de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena al sur del Estrecho de Magallanes y hasta el Polo Sur – con vigencia hasta el año 2035,

contemplando por un lado, una batería de franquicias invariables para empresas acogidas a su goce mediante una resolución del Intendente Regional, y, por otro lado, una gama de subsidios, exenciones y rebajas impositivas para la zona especial, por disposición de la propia ley, sin intervención de ningún acto administrativo expreso de la Autoridad.

Corroborando lo anterior, el hecho que el legislador se refiere en ciertos apartados de la norma a “las empresas señaladas en el inciso segundo del artículo 1º”, beneficiarias por resolución del Intendente Regional, en tanto, en otros pasajes menciona a “las personas naturales domiciliadas o residentes”, “las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes”, “los empleadores en general y las personas domiciliadas o residentes”, y, “los contribuyentes residentes”, denotando la prevalencia de la relación con el territorio favorecido, sin la concurrencia de algún acto administrativo declarativo de aquello.

2-2-1 Beneficiarias por resolución.

Gozan del régimen preferente, las empresas que desarrollen determinadas actividades económicas, que se instalen en los terrenos del área indicada, previa autorización por resolución del Intendente Regional, reducida a escritura pública por el Tesorero Regional – en representación del Fisco – y la interesada, que tendrá el carácter de un contrato en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios dictados en esta ley, hasta la extinción del plazo en ella contemplada, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir, parcial o totalmente, las disposiciones de ese cuerpo normativo.

La sección del régimen preferente del cual sólo gozan las empresas, beneficiarias por un acto administrativo aprobatorio de instalación, comprende aquellas prerrogativas indicadas desde el artículo 2° al 10 de la ley N° 18.392 – sin perjuicio que para ellas, la totalidad de las disposiciones de este cuerpo normativo se rigen por un contrato de invariabilidad tributaria atestiguado por la reducción a escritura pública de la correspondiente resolución del Intendente Regional – mientras que los privilegios, contenidos desde los artículos 11 al 15 y en el 8°, son conferidos al territorio especial por imperio de la ley, beneficiándose de éstas últimas normas, las personas naturales o jurídicas, incluidas las instituciones del sector público, centralizadas o descentralizadas, los empleadores, los trabajadores, los jubilados y los bienes raíces – domiciliados, residentes o situados en dicho espacio geográfico – respecto de las exenciones y franquicias que en cada caso enuncia la referida ley.

De esta forma, se colige que aparecen dos tipos de usuarios del sistema: i) las empresas beneficiarias que cuentan con la resolución aprobatoria de instalación, y, ii) los residentes del territorio especial. Al primer grupo nos referiremos como empresas beneficiarias, empresas del artículo 1° o beneficiarias por resolución, en tanto, las del segundo conjunto serán nominadas como residentes beneficiarios, residentes del territorio especial o beneficiarias por ley.

Para acceder al goce de los beneficios, tanto en el momento de la instalación de la empresa en el área especial, como para cualquier ampliación o renovación de la misma, sólo es posible mediante la resolución dictada por la máxima autoridad regional y reducida a escritura pública por el Tesorero Regional en representación del Estado de Chile y la interesada, sobreviniendo el carácter de contrato. En

consecuencia, las empresas no tienen derecho al régimen especial señalado en la Ley N° 18.392, sino que acceden a él por la autorización expresamente otorgada por el Intendente Regional, con las formalidades señaladas.

El acto administrativo antedicho, está sujeto a la postulación que la interesada realiza, conforme a un proyecto técnico que es definido y presentado por la propia aspirante y que delimita las características de la actividad que se faculta y es parte de su bloque de regulación y, por tanto, no opcional para la beneficiaria. Así, la resolución dictada por el Intendente Regional, en cumplimiento a lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 1° de la Ley N° 18.392, hace indicación precisa de la ubicación y deslindes de los terrenos del establecimiento de la empresa, que debe corresponder a terrenos dentro del territorio especificado en la normativa, donde se ejecutarán las actividades autorizadas, acordes con aquellas señaladas en la ley, desarrolladas en forma exclusiva.

Del análisis anterior se desprende que el contrato nacido de la reducción a escritura pública de la resolución dictada por el Intendente Regional, versa única y exclusivamente sobre el establecimiento en ella señalado con indicación precisa de su ubicación y deslindes, obligándose el Estado de Chile – por una parte – a respetar el régimen invariable de franquicias hasta el año 2.035, y, la beneficiaria – por la otra parte – a desarrollar en dicho establecimiento el proyecto de inversión y las actividades contempladas en él, con arreglo a los requisitos exigidos en la normativa especial.

2-2-2 Sistemas de franquicias

Dentro de las prerrogativas, el artículo 2° exime de Impuesto a la Renta de Primera Categoría a las empresas beneficiarias, para lo cual deberán llevar contabilidad completa, facultando a los contribuyentes propietarios de aquellas, a utilizar como crédito tributario en contra del Impuesto Global Complementario o Adicional, el gravamen del cual quedó liberada la empresa.

A su turno, el artículo 10 preceptúa que el Estado de Chile otorgará una bonificación a las beneficiarias por resolución, equivalente al 20% del valor de las ventas de los bienes producidos por ellas o del valor de los servicios, según se trate, deducido el Impuesto al Valor Agregado que las haya afectado, que se efectúen o se presten desde el territorio de la zona preferente, al resto del país, que no sea la Zona de Extensión de la Zona Franca de Punta Arenas.

Luego, las disposiciones del artículo 3° al 9°, liberaron de IVA, del Impuesto de Zona Franca y del pago de Aranceles Aduaneros, a las operaciones comerciales que en ellas se detallan, cuando intervienen las beneficiarias por resolución, siempre que se trate únicamente de mercancías, en las ocasiones que allí se describen.

Por último, el territorio especial, cuenta con beneficios específicos, consistentes en la dispensa del pago de contribuciones a los bienes raíces, señalada en el inciso segundo del artículo 11; en el licenciamiento de Impuesto de Timbres y Estampillas a los informes de importación, establecido en el artículo 13; en el goce de la bonificación a la mano de obra del artículo 10 del D.L. N° 889 y de la bonificación de inversión y reinversión del D.F.L.15, para empresas, empleadores y personas, hasta el año 2035, indicado en el artículo 14; en la rebaja de impuesto

para las rentas del trabajo a los residentes de la zona especial, dictaminada en el artículo 15; en la exención de IVA en la venta de bienes o servicios entre residentes, que especifica el inciso primero del artículo 11; y, finalmente, en la desafectación de IVA y Aranceles Aduaneros e Impuesto de Zona Franca, en la importación de bienes desde el extranjero o desde el recinto franco, como también en la adquisición de mercancía nacional o nacionalizada desde éste – al por menor y sin sujeción de monto – de las especies detalladas en el artículo 12 y 8°, por las personas y en la situaciones allí enumeradas.

Para empresas beneficiarias:

- i. Exención del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, con crédito para el Global Complementario o Adicional del propietario, sin derecho a devolución.
- ii. Exención del IVA y Arancel para la importación de mercancías, desde el extranjero al territorio especial
- iii. Exención del Impuesto de Zona Franca, por mercancías importadas, adquiridas en el recinto franco, trasladadas al territorio especial.
- iv. Exención de IVA para las compras desde el resto del país, de mercancías nacionales o nacionalizadas, ingresadas al territorio especial.
- v. Exención de IVA por los bienes y servicios provistos por residentes del territorio preferente, en dicha zona geográfica.
- vi. Exención de contribuciones por los bienes raíces de la zona especial.

- vii. Bonificación del 20% por las ventas desde el territorio especial al resto del país que no sea la zona de extensión de la Zona Franca.
- viii. Extensión de las bonificaciones 889 y DFL 15, hasta el año 2035.

Para residentes del territorio:

- i. Exención de IVA por los bienes y servicios provistos por residentes del territorio preferente, en dicha zona geográfica.
- ii. Exención de contribuciones por los bienes raíces de la zona especial.
- iii. Extensión del DFL 15, hasta el año 2035.
- iv. Rebaja de impuesto por rentas provenientes del trabajo, para el sector público o privado, activo y pasivo.
- v. Exención del IVA, Arancel e Impuesto de Z.F., para las mercancías autorizadas, usadas o consumidas por personas naturales, importadas desde el exterior o compradas en el recinto franco, extranjera o nacional o nacionalizada.
- vi. Exención del IVA, Arancel e Impuesto de Z.F., para las maquinarias, equipos y materiales necesarios para la construcción de viviendas y la prestación de servicios de salud, efectuadas por personas naturales o jurídicas, importadas desde el exterior o compradas en el recinto franco, extranjera o nacional o nacionalizada.
- vii. Exención del IVA, Arancel e Impuesto de Z.F., para materiales o elementos necesarios para la construcción, equipamiento,

habilitación y adecuada prestación de servicios, por inversiones de los Servicios Públicos, importadas desde el exterior o compradas en el recinto franco, extranjera o nacional o nacionalizada.

2-2-3 Modificaciones legales incorporadas a la Ley N° 18.392 hasta la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780 de 2014.

Marco Legal.

Publicada en el diario oficial el 14 de enero de 1985, fue modificada por las leyes Nos 18.485 D.O. 09.01.86; 18.591, D.O. 03.01.87; 18.768, D.O. 29.12.88; 18.970, D.O.10.03.90; 19.606, D.O. 14.04.99; y 20.780, D.O. 29.09.14.

Las circulares que regulan esta materia son las siguientes:

1. Circular del Servicio de Impuestos Internos N.º 48 de fecha 1985.
2. Circular del Servicio de Impuestos Internos N.º 52 de fecha 1985.
3. Circular del Servicio de Impuestos Internos N.º 16 de fecha 1986.
4. Circular del Servicio de Impuestos Internos N.º 35 de fecha 1999.
5. Circular del Servicio de Impuestos Internos N.º 48 de fecha 1999.

La evolución del marco legal que regulan esta materia son las siguientes:

Cuerpo legal o administrativo	Aspecto legal introducido o modificado
Ley 18.392, D.O. 14.01.1985	Promulga ley para fortalecer el desarrollo productivo de la zona de limitada, apoyando la inversión privada en los siguientes sectores: la ganadería, la pesca, energía y la silvicultura- y de sectores emergentes, como la acuicultura, el turismo y los servicios portuarios.

Circulares 48 y 52 de 1985	determina cada aspecto de esta ley
Ley 18.485 D.O. 09.01.1986	Se introduce una modificación al artículo 9° de dicha ley, respecto al crédito fiscal que tienen derecho los contribuyentes que venden mercaderías nacionales o nacionalizadas a dichas zonas, respecto de lo cual determina que la devolución del crédito fiscal será hasta el porcentaje equivalente a la tasa del impuesto respectivo sobre el monto de las citadas ventas; además introduce una modificación al artículo 12, incorporando a la exención a la importación o adquisición de materiales o elementos necesarios para la construcción, equipamiento, habilitación y adecuada prestación de servicios respecto de inversiones que efectúen servicios públicos (centralizados o descentralizados), incluidas las municipalidades, excluye a las empresas del Estado.
Circular 16 de 1986	precisando cada aspecto de la modificación
Ley 18.591 D.O. 03.01.1987	se amplía la vigencia de la norma de 25 años a 50 años. Para acogerse a esta prórroga las empresas deben aceptar las normas del artículo 82 de esta ley, modificándose en consecuencia el contrato respectivo. Además, se impone un plazo de caducidad respecto a las empresas que no hayan iniciado sus actividades dentro de los 2 años contados desde la fecha de la escritura pública en que se reduce la resolución entregada por el Intendente Regional, o se descontinúe por más de un año su funcionamiento. No obstante, podrán solicitar renovación de la autorización.
Ley 18.768 D.O. 29.12.1988	incorpora entre otras modificaciones un requisito al artículo primero de la ley 18.392, para optar al beneficio las empresas deberán incorporar "... en las mercancías que produzcan, a lo menos, un 25% en mano de obra e insumos de la zona delimitada en el inciso primero de este artículo. Será competente para pronunciarse, en caso de duda, acerca del porcentaje de integración en el producto final, de los conceptos referidos precedentemente, la Secretaría Regional de Planificación y Coordinación"; además incorpora el informe favorable del Secretario Regional Ministerial de Hacienda. Para la dictación de la resolución que autoriza a la empresa a funcionar bajo los términos de esta Ley. En el artículo 10° incorpora una obligación que es la de acompañar declaración jurada ante notario "en el sentido de que las mercancías por las cuales se solicita la bonificación han cumplido con la exigencia de integración a que se refiere el inciso tercero del artículo 1° de esta Ley."
Ley 18.970 D.O. 10.03.1990	reemplaza el inciso final del artículo 3° de la "Ley Navarino" indicando que: "El Banco Central de Chile podrá establecer un procedimiento especial para el pago, en las divisas definidas en los incisos segundo y tercero del artículo 39 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile, del valor que corresponda a las importaciones mencionadas en este texto legal, como, asimismo, respecto de las demás operaciones de cambios internacionales que les sean aplicables."
Ley 19.606 D.O. 14.04.1999	amplía la zona de extensión de la Ley Navarino eliminando la oración "hasta el límite intercomunal Porvenir Timaukel, y dicho límite intercomunal, desde el límite interprovincial Magallanes-Tierra del Fuego."
Circulares 35 y 48 de 1999	Determina cada aspecto de esta ley
Ley 20.780 D.O. 29.09.2014	modifica el inciso tercero del artículo 2° de la Ley Navarino el cual agrega lo siguiente: "No obstante la exención establecida en el presente artículo, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su Impuesto Global Complementario o Adicional, por las rentas que retiren, les remesen, distribuyan o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el crédito establecido en el N° 3 del artículo 56° o del 63° de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por

	el impuesto de primera categoría”. Comenzará a regir esta modificación el desde el 01 de enero del año 2017.
--	--

Fuente: Elaboración propia de acuerdo a información del SII

Las modificaciones sufridas a la ley 18.392 previa a la reforma de la ley 20.780 no alteraban el sentido de la ley ni el contrato de invariabilidad tributaria firmado y reducido a escritura pública, no obstante, la ley 20.780 altera la lógica de impuesto empresarial existente puesto que aparece el concepto de atribución para algunas empresas y el de restitución para el global complementario o adicional de los socios.

El texto anterior a la ley 20.780 señala.

No obstante, la exención establecida en el presente artículo, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su Impuesto Global Complementario o Adicional el crédito establecido en el N° 3 del artículo 56° o del 63° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría.

El texto nuevo señala.

No obstante, la exención establecida en el presente artículo, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su Impuesto Global Complementario o Adicional por las rentas que retiren, les remesen, distribuyan o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el crédito

establecido en el N° 3 del artículo 56° o del 63° de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría.

2-2-4 Ley N° 19.149 conocida como “Ley tierra del Fuego”.

La ley N° 19.149, promulgada el 23 de junio de 1992, vino a complementar la comentada Ley Navarino otorgando en parte de la zona favorecida por la ley 18.392 una batería de beneficios para empresas instaladas en dicha área geográfica, pero ampliando las actividades económicas a gozar de estos beneficios.

De esta manera y al igual que la ley 18.392, la ley 19.149 en su Título I – que comprende desde los artículos 1° al 10 – instruyó un régimen preferencial tributario y aduanero para las comunas de Porvenir y Primavera, que estará vigente hasta el año 2036², únicamente concebido para empresas, cuyo acceso está sujeto a la resolución del Intendente Regional, la que reducida a escritura pública tiene el carácter de un contrato de invariabilidad de los beneficios.

El sistema tributario y aduanero preferente es otorgado por el Intendente Regional mediante resolución reducida a escritura pública, a las empresas que se establezcan en los terrenos de Porvenir o Primavera, que desarrollen exclusivamente actividades industriales, agroindustriales, agrícolas, ganaderas, mineras, de explotación de las riquezas del mar, de transporte y de turismo – con exclusión de las extractivas de hidrocarburos y las procesadoras de éstos en

² Cambio de inv. por ley N° 21.210 de fecha 24 de febrero 2020

cualquiera de sus estados – condicionando el goce de los beneficios, a la circunstancia que el establecimiento y la actividad signifiquen la racional utilización de los recursos naturales y que aseguren la preservación de la naturaleza y del medio ambiente. Únicamente tales beneficiarias, gozan de la totalidad de las exenciones que esta norma contempla.

También existe como beneficiarias en forma parcial del régimen preferente, los comerciantes instalados en las comunas de Porvenir y Primavera, que sean o puedan ser proveedores de las empresas antes señaladas, que deberán contar con resolución aprobatoria de instalación otorgada por la máxima autoridad regional, con similar tramitación que para las empresas beneficiarias de la totalidad de las prerrogativas. Estos comerciantes gozan solamente de exención de IVA para adquirir en el país, mercancías nacionales o nacionalizadas para ser ingresadas al área especial.

De esta forma, se colige que aparecen dos tipos de usuarias del sistema: i) las empresas que gozan de todas las franquicias que esta ley contempla, que desarrollan exclusivamente alguna de las 8 actividades previstas en la norma, y, ii) los comerciantes que sean o puedan ser proveedoras de las anteriores, exentas sólo de IVA, para determinadas transacciones. Al primer grupo nos referiremos como empresas beneficiarias, empresas del artículo 1° o beneficiarias totales, en tanto, el segundo grupo serán nominadas como, comerciantes beneficiarios, empresas del inciso segundo del artículo 9° o beneficiarias parciales.

Los contratos de ambos tipos de beneficiarias, están sujetos a la sanción de caducidad de pleno derecho, en las hipótesis de no concretar el inicio de

actividades o de discontinuarlas, en iguales plazos que los indicados en la ley N° 18.392.

Las modificaciones de la ley 19.149 las podemos resumir de la siguiente manera:

Cuerpo legal o administrativo	Aspecto legal introducido o modificado
Ley 19.149, D.O. 06.07.1992	Promulga ley que tiene por objeto asegurar el desarrollo económico de las comunas de Porvenir y Primavera, de la Provincia de Tierra del Fuego.
Circular 36 de 1992	Imparte instrucciones respecto de disposiciones que contienen franquicias tributarias y que dicen relación con la Ley de Impuesto a la Renta.
Circular 11 de 1993	Analiza las disposiciones relativas a la aplicación de los impuestos indirectos.
Ley 19.270 D.O. 06.12.1993	Intercala en el artículo 9° el siguiente inciso segundo, "Gozarán también del beneficio establecido en el inciso anterior, las empresas que desarrollen actividades comerciales que por su giro sean o puedan ser proveedoras de las empresas acogidas al artículo 1° para lo cual les será aplicable en todo lo dispuesto en dicho artículo, pero sólo en lo que sea pertinente a esta franquicia."
Ley 20.780 D.O. 26.09.2014	Modifica el texto del inciso tercero artículo 2° de esta ley de la siguiente manera: "No obstante la exención establecida en el presente artículo, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su impuesto global complementario o del adicional por las rentas que retiren, les remesen, distribuyan o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el crédito establecido en el N° 3 del artículo 56 o en el artículo 63 de la misma ley, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría.", texto que comenzará a regir desde el 01 de Enero del año 2017

Fuente: Elaboración propia en base a información del SII.

Al igual que sucede en la ley 18.392, las modificaciones sufridas a la ley 19.149 previa a la reforma de la ley 20.780 no alteraban el sentido de la ley ni el contrato de invariabilidad tributaria firmado y reducido a escritura pública, no obstante, la ley 20.780 altera la lógica de impuesto empresarial existente puesto que aparece el concepto de atribución para algunas empresas y el de restitución para el global complementario o adicional de los socios.

2-3 CAPITULO 3 – CONTRATO DE INVARIABILIDAD TRIBUTARIA

Los contratos de invariabilidad tributaria tienen por objeto mantener las condiciones tributarias por un periodo de tiempo establecido. De esta forma, tras firmar un contrato con el Estado, este se compromete a no cambiar “las reglas del juego” al contratante del contrato.

En nuestra legislación podemos mencionar como contratos de invariabilidad tributaria el DL 600, DFL 2 y los CEOP´S, además de los señalados en la Ley Navarino y Ley Tierra del Fuego.

2-3-1 De la Resolución del Intendente.

La resolución aprobatoria de instalación del Intendente es requisito indispensable para obtener los beneficios de invariabilidad tributaria, puesto que las empresas no pueden solo acogerse por el cumplimiento de las condiciones señaladas por ley, de esta forma y como señala el artículo 1 de ambas leyes es el Intendente, previo informe del Secretario Regional Ministerial de Hacienda de la XII Región, el que resolverá sobre la instalación de las empresas señaladas en el inciso segundo, con indicación precisa de la ubicación de los terrenos de su establecimiento.

La ley igual señala que la resolución será reducida a escritura pública que firmarán el Tesorero Regional o Provincial respectivo, en representación del Estado, y el interesado. Esta escritura tendrá el carácter de un contrato en el cual

se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios del Título I de la ley y, en consecuencia, la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causahabientes a cualquier Título, continuarán gozando de los privilegios indicados hasta la extinción del plazo expresado en el inciso primero, no obstante, cualquier modificación posterior que puedan sufrir, parcial o totalmente, sus disposiciones.

A estas mismas normas se sujetará la ampliación de las referidas empresas. El Consejo Regional podrá excluir del acceso al régimen preferencial que establece este artículo, por el término de dos años, renovables, a aquellas empresas correspondientes a un sector sobredimensionado o no prioritario dentro de las estrategias de desarrollo regional.

Mediante decreto supremo expedido a través del Ministerio de Hacienda, se reglamentará el procedimiento y modalidades para calificar las empresas que soliciten la autorización para su instalación.

Los contratos a que se refiere el inciso cuarto caducarán de pleno derecho al vencimiento de dos años, contados desde la fecha de la escritura pública a que se reduzca la resolución del Intendente Regional que autorice la instalación de la respectiva empresa, si dentro de dicho plazo no se hubiere concretado el inicio de sus actividades o éstas se discontinuaren por más de un año, en cualquier tiempo. Las empresas a las que se les hubiere caducado el respectivo contrato podrán solicitar su renovación, ajustándose nuevamente a las prescripciones de esta ley.

2-3-2 DFL 2 año 1959 vivienda

El Decreto 1101 del 03.06.1960 que fija el texto definitivo del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 del año 1959, sobre plan habitacional y cuya última versión data del 01.01.2016, señala que las “viviendas económicas”, las que deben cumplir con una serie de características, gozarán de los beneficios señalados por ley en forma invariable y para siempre. En este sentido el artículo 18 del DFL 2 señala: *“Aprobado un permiso de edificación que contemple "viviendas económicas", dicho permiso será reducido a escritura pública que firmarán el Tesorero Comunal respectivo, en representación del Estado, y el interesado. Esta escritura tendrá el carácter de un contrato, en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios del presente decreto con fuerza de ley, y, en consecuencia, la persona natural acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causa-habientes a cualquier título, con las limitaciones establecidas en el artículo 1°, gozarán en forma permanente de los privilegios indicados, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir parcial o totalmente las disposiciones referidas”.*

Texto casi idéntico en el señalado en el artículo 1 de las leyes 18.392 y 19.149.

2-3-3 DL 600

Este Decreto Ley nace en 1974 como el Estatuto para la Inversión Extranjera, explicitando una serie de beneficios y otorgando invariabilidad de las condiciones y obligaciones tributarias por un periodo de tiempo establecido.

En el caso de Chile, hasta 2005, existían fundamentalmente dos tipos de invariabilidad, reguladas por el DL 600. La más conveniente (y que estaba destinada a las inversiones mayores, por sobre los US\$50 millones) era la del artículo 11 Bis, el cual garantizaba mantener inamovible como una estatua la tasa de impuestos a las remesas de utilidades y otras normas que podrían alterar esa tasa. Eso, por 20 años. Aunque durante el período del contrato se produjeran cambios al sistema impositivo, como efectivamente ocurrió en Chile en 2001 con la ley contra la evasión tributaria.

Uno de los temas que se reguló entonces fue la depreciación acelerada. A través de esta medida, el gobierno de la época buscaba aumentar los pagos de impuestos y terminar con beneficios indirectos que redundaban en una menor tributación. Pues bien, a las mineras que tenían contratos vigentes con el Estado, esa modificación les pasó por el lado. La nueva normativa solo iba a regir para los proyectos que firmaran contratos después de 2001.

2-3-4 CEOP´S

El Decreto Ley 1.089 de 1975 cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 2, de 1986, que fija contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, donde los partícipes del contratista, así como también los accionistas, socios o casa matriz de cada partícipe, deben sujetarse al régimen tributario establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a la fecha de celebración del contrato.

2-4 CAPITULO 4 – ACTOS ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO

En vista a que estamos abordando el caso de las empresas con resolución aprobatoria de invariabilidad tributaria, resulta necesario definir brevemente la organización administrativa del estado y los actos administrativos de estos.

2-4-1 Organización administrativa del Estado

Como señala Bermúdez (2014), la organización administrativa del Estado está señalada su base constitucional en el artículo 38 inciso 1° de la Ley Fundamental, que señala: “Una ley orgánica constitucional determinará la organización básica de la administración pública, garantizará la carrera funcionaria y los principios de carácter técnico y profesional en que deba fundarse, asegurará tanto la igualdad de oportunidades de ingreso a ella como la capacitación y el perfeccionamiento de sus integrantes”.

De esta forma la Ley 18.575 fija las bases Generales de la Administración del Estado y en su artículo 1, inciso 2° indica “La Administración del Estado estará constituida por los ministerios, las intendencias, las gobernaciones y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, incluidos la Contraloría General de la República, el Banco Central, las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Orden y Seguridad Pública, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y las empresas públicas creadas por ley” (Celis, 2018).

Por su parte la Ley de los Ministerios está contenida en el Decreto con fuerza de Ley N° 7.912 de 1927.

Acorde al nuevo 115 bis de la carta política – introducido por la ley de reforma constitucional N° 20.990 de 2017 – el gobierno interior de cada región reside en una delegación presidencial regional (antiguo intendente). De esta forma a contar del 2021 ya no se contará con la figura del Intendente lo que trae a consultarse por quien será el representante del gobierno encargado de firmar los contratos de invariabilidad tributaria posteriores a esa fecha.

2-4-2 Actos administrativos

Estos actos están regidos principalmente por la Ley 19.880, sobre bases del procedimiento administrativo, la cual básicamente establece el procedimiento administrativo o forma de producción del acto administrativo.

El debido proceso contiene garantías básicas que debe contener un procedimiento administrativo o judicial, para cumplir con el estándar. Así, a partir de la historia fidedigna de la Constitución, la doctrina y la jurisprudencia han identificado los elementos que constituyen un justo y racional procedimiento: a) notificación y audiencia al afectado; b) presentación de las pruebas y su ponderación por la autoridad; c) sentencia o resolución motivada, en razón de antecedentes que constan en expedientes y los fundamentos que contiene, d) proceso sustanciado en una plazo razonable; e) sentencia o resolución dictada por

un órgano objetivo e imparcial; y f) impugnabilidad de las resoluciones en una instancia imparcial y objetiva (Osorio, 2016).

El procedimiento administrativo ha sido definido legalmente como una sucesión de actos-trámite vinculados entre sí, emanados de la Administración y de particulares interesados, que tiene por finalidad producir un acto administrativo terminal (Soto, 2003).

Para el caso de estas leyes los actos administrativos que intervienen son la resolución del Intendente que aprueba el contrato de invariabilidad tributaria, quien a su vez ejerciendo la potestad que la ley le otorga puede a través de resolución escrita, invocar la caducidad o revocación de dicho contrato en caso de no cumplirse con los requisitos señalados por las leyes en estudio.

Por su parte, los interesados podrán entregar sus descargos a dicha resolución en base a lo señalado en la ley 19.880 sobre procedimientos administrativos.

2-5 CAPITULO 5 – LEY N° 21.210

La ley 21.210 llamada también de Modernización Tributaria, publicada el 24 de febrero del 2020, crea desde el 01 de enero 2020 tres nuevos regímenes tributarios para los contribuyentes de primera categoría: Pro Pyme General, Régimen General (Semi Integrado) y Pro Pyme Transparente.

Esta ley elimina el art 14 del la LIR y lo reconstruye nuevamente donde nacen estos nuevos regímenes tributarios.

Para efecto de esta tesis se mencionarán las partes más importantes de estos nuevos sistemas tributarios y se hará un análisis más profundo al régimen de tributación Pro Pyme Transparente debido a que este posee características similares a los beneficios tributarios en impuesto de primera categoría de la ley Navarino y Tierra del Fuego.

2-5-1 Art. 14 D N° 3 Ley 21.210

El nuevo artículo N° 14 letra D que da a conocer la ley 21.210 es donde se describe el régimen Pro Pyme General y está orientado a la micro, pequeños y medianas empresas o contribuyentes, o como es llamado normalmente estas empresas como Pymes. Este artículo le da una explícita definición de las empresas que considera Pyme, y las deja con dos características o requisitos copulativos los cuales son:

A) Que el capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 unidades de fomento, según el valor de esta al primer día del mes de inicio de las actividades.

B) Que el promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 unidades de fomento, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa ejerciera actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios que corresponda a los que realice sus actividades.

Aproximadamente los montos indicados serían los siguientes en moneda nacional:

CAPITAL EFECTIVO	\$2.431.000.000
VENTAS ANUALES	\$2.145.000.000

Fuente: Elaboración propia. (valor uf \$28.600)

Estas empresas pueden llevar contabilidad completa o simplificada, por ende, no está asociado el régimen a una contabilidad específica, dejando en el contribuyente la opción de elegir entre uno u otro sistema de contabilidad.

El artículo describe la tributación de las empresas como que deberá tributar anualmente con impuesto de primera categoría, con la tasa establecida en el artículo 20 para este tipo de empresas. Serán procedentes todos los créditos que correspondan conforme a las normas de esta ley a las Pymes sujetas a este régimen.

Este artículo, dejó la tributación sujeta a lo indicado en el 20 de la LIR, que también modifico la Ley 21.120 quedando el nuevo apartado como sigue: *Establécese un impuesto de 25% que podrá ser imputado a los impuestos finales de acuerdo con las normas de los artículos 56, número 3), y 63. Conforme a lo anterior, para los contribuyentes que se acojan al Régimen Pro Pyme contenido en la letra D) del artículo 14, la tasa será de 25%. En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A, el impuesto será de 27%.*

Este nuevo régimen tributario Pro Pyme General posee entre otros varios beneficios o características al contribuyente como, por ejemplo:

N°	Beneficios o características
1	Propuesta de declaración del SII a la empresa, en base a información del Registro de Compras y Ventas (RCV) complementable por el contribuyente.
2	No aplica corrección monetaria.
3	Sus existencias o insumos existentes al término del año se reconocen como gasto.
4	Aplica depreciación instantánea de su activo fijo
5	Determina base imponible simplificada, según ingresos percibidos y gastos pagados (salvo en caso de operaciones con empresas relacionadas).
6	Está liberada de mantener los registros de rentas empresariales (RRE), siempre que no genere o perciba rentas a controlar en el registro REX.

7	En caso de generar o percibir rentas a controlar en el registro REX. Y continuar con la liberación de llevar los RRE, puede emitir Documentos Tributarios Electrónicos que den cuenta de los movimientos patrimoniales.
8	No aplica orden de imputación para retiros, remesas o distribuciones de utilidades a sus propietarios, en la medida que no genere o perciba rentas a controlar en el registro REX.
9	Aplica tasa del ejercicio para asignar el crédito por IDPC.
10	Determina un Capital Propio Tributario simplificado.
11	Utiliza tasas fijas de PPM.
12	Puede acceder a un informe de situación tributaria que le permitirá tener acceso al sistema bancario para obtener financiamiento.
13	Aplica rebaja a la base imponible del IDPC por incentivo a la inversión (50% de la RLI con tope UF 5.000).
14	En contra del IDPC que determine la empresa aplican todos los créditos contenidos en la LIR y en otras leyes.
15	Situación tributaria de retiros, remesas y distribuciones se determina al término del ejercicio.

Fuente: Elaboración propia en base a información del SII.

Otro ítem que se podría catalogar como beneficio es el hecho de que posibilita al contribuyente de pagar un % de PPM menor al que se venía pagando normalmente esto es descrito como sigue:

% de PPM a pagar	Requisito
0,25%	En el año de inicio
0,25%	Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50.000 UF
0,5%	Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50.000 UF

Fuente: Elaboración propia en base a información del SII.

A nivel de los dueños de las empresas Pymes estos tributarán con los impuestos finales o personales en base a los retiros, remesas o distribuciones efectivos, con imputación total del crédito por IDPC.

2-5-2 Régimen General (Semi Integrado)

Este régimen está inserto dentro del nuevo artículo 14 específicamente en la letra A de la LIR. y está orientado solo a las empresas que vendan mas de 75.000 UF, tal como el anterior articulo 14 letra B de la LIR, presenta una forma de tributación donde la tasa de impuesto de primera categoría aumenta a 27% y los dueños solo podrán utilizar el 65% de este crédito contra los impuestos finales o personales.

Para la clasificación de grandes empresas serán contempladas las que no pueden ser clasificadas como Pyme, según la categorización contemplada en el nuevo artículo 14 D de la LIR.

Este régimen tributario contempla que la empresa debe llevar contabilidad completa, los que sirven de respaldo para la base imponible del impuesto de primera categoría según las normas del artículo 29 al 33 de la LIR.

Para esta base imponible la tasa del impuesto de primera categoría será la indicada en el nuevo artículo 20 de la LIR esto es: *En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A, el impuesto será de 27%.*

A su vez, los dueños de las empresas tributarán con los impuestos finales o personales según los montos retirados, remesados o distribuidos efectivamente, según lo estipulado en el mismo N° 1 del artículo 14 letra A. *Los propietarios de empresas que declaren el impuesto de primera categoría con base en renta efectiva determinada con contabilidad completa, quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas ...*

En el caso de los créditos contra los impuestos personales o finales de los dueños de la empresa estos están estipulados por el N°5 del nuevo artículo 14 letra A de la LIR, esto es: *El crédito a que se refiere el artículo 41 A, se asignará conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades afectos a impuestos finales, o asignado a las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21, según corresponda. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito que corresponderá a la diferencia entre la tasa de impuesto de primera categoría, según el régimen al que esté sujeta la empresa en el año del retiro, remesa o distribución y una tasa de 35%, sobre una cantidad tal*

que, al deducir dicha cantidad... Por lo tanto, dicho crédito solo será utilizado en un 65% del total del mismo.

Este nuevo régimen tributario Régimen General (Semi Integrado) posee otros beneficios o características al contribuyente como, por ejemplo:

N°	Beneficios o características
1	Liberación de llevar registros cuando no generen o perciban rentas que deban controlarse en el registro REX.
2	Determinación de la situación tributaria de retiro, remesas o distribuciones al término del ejercicio.
3	Aplica rebaja a la base imponible del IDPC por incentivo a la inversión (50% de la RLI con tope UF 5.000).
4	La empresa puede anticipar a los contribuyentes de impuestos finales el crédito por impuesto de primera categoría (IDPC Voluntario)
5	Registros RAI, DDAN, REX y SAC. Existe la posibilidad de llevar solo el registro SAC cuando no se mantienen rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX.

Fuente: Elaboración propia en base a información del SII.

2-5-3 Art. 14 D N° 8 Ley 21.210

Este nuevo régimen tributario está orientado al igual que el Pro Pyme General a las empresas micro, pequeñas y medianas. Sin embargo, tiene una condición aparte y es *que sus propietarios sean contribuyentes de impuestos finales durante el ejercicio respectivo, incluyendo a los contribuyentes que se encuentren en el tramo exento de impuesto global complementario. Para estos efectos, aquel empresario individual que haya asignado la participación en la Pyme a la contabilidad de la empresa individual deberá igualmente tributar con impuestos finales sobre la base imponible que determine la Pyme...* según lo indicado en el N°8 del artículo 14 letra D.

Una de las características más importante que tiene este régimen tributario es que como lo indica el cuerpo legal antes mencionado las Pymes que opten a este régimen quedarán sujetas a las siguientes reglas:

(i) *Quedará liberada del impuesto de primera categoría y sus propietarios se afectarán con impuestos finales sobre la base imponible que determine la empresa, en la forma que señala la letra (b) siguiente.*

Esto muestra cierta similitud con la Ley Navarino y Ley Tierra del Fuego ya que en ellas también las empresas están liberadas de tributar con el impuesto de primera categoría según lo señalado en el artículo N°2 de la Ley 18.392 y 19.149 que expresa lo siguiente: *Las empresas señaladas en el inciso segundo del artículo anterior, y durante el plazo indicado en el inciso primero del mismo, estarán exentas*

del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta por las utilidades devengadas o percibidas en sus ejercicios comerciales...

Estas empresas al igual que en el régimen Pro Pyme General pueden llevar contabilidad completa o simplificada, por ende, no está asociado el régimen a una contabilidad específica, dejando en el contribuyente la opción de elegir entre uno u otro sistema de contabilidad.

Este nuevo régimen tributario Pro Pyme Transparente posee entre otros varios beneficios o características al contribuyente como, por ejemplo:

N°	Beneficios o características
1	Propuesta de declaración del SII a la empresa, en base a información del Registro de Compras y Ventas (RCV) complementable por el contribuyente.
2	No aplica corrección monetaria, no practica inventarios.
3	Sus existencias o insumos existentes al término del año se reconocen como gasto.
4	Aplica depreciación instantánea de su activo fijo.
5	Determina base imponible simplificada, según ingresos percibidos y gastos pagados (salvo en caso de operaciones con empresas relacionadas ³). Incluye retiros o dividendos percibidos por participación en otras empresas.
6	Está liberada de mantener los registros de rentas empresariales (RRE).

³ Normas de relación del art. 8 N° 17 del Código Tributario

7	Determina un Capital Propio Tributario simplificado (contribuyentes con ingresos superiores a UF 50.000).
8	Puede acceder a un informe de situación tributaria que le permitirá tener acceso al sistema bancario para obtener financiamiento.
9	En contra de los impuestos finales que afectan a los propietarios aplican el crédito del art. 33 bis de la LIR y los asociados a los retiros y dividendos percibidos (además aplica el crédito por IDPC asociado al ingreso diferido proveniente de un cambio de régimen)
10	Deben llevar un libro de caja.
11	No llevan registros empresariales.

Fuente: Elaboración propia en base a información del SII.

Otro ítem que se podría catalogar como beneficio es el hecho de que posibilita al contribuyente de pagar un % de PPM menor al que se venía pagando normalmente esto es descrito como sigue:

% de PPM a pagar	Requisito
0,2%	En el año de inicio
0,2%	Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50.000 UF
0,5%	Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50.000 UF

Fuente: Elaboración propia en base a información del SII.

Con relación a los créditos a los impuestos personales o finales, los dueños de las empresas no pueden ocupar como créditos el impuesto de primera categoría como lo indica el punto v) del artículo 14 letra D N°8, lo que iría en concordancia con que está exento del impuesto de primera categoría, y lo explica como sigue: *La base imponible se afectará con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se determine, de la que no podrá deducirse ningún crédito o rebaja, salvo los que se establecen en este número 8 y en el artículo 33 bis, no siendo aplicable lo señalado en la letra (i) del número 3 de esta letra D.*

2-5-4 Modificación Ley Navarino y Ley Tierra del Fuego

Las modificaciones de la Ley 21.210 referidas a la Ley 18.392 conocida como Ley Navarino están referenciadas en el artículo undécimo de la Ley de modernización tributaria y dicen específicamente a lo siguiente: *Introdúcense las siguientes modificaciones en el inciso tercero del artículo 2 de la ley N° 19.149...*

a) Sustitúyase la frase “, distribuyan o se les atribuyan” por “o distribuyan”.

b) Elimínase la expresión “14 ter”.

Las modificaciones a la Ley 19.149 más conocida como Ley Tierra del Fuego hacen referencia al mismo artículo de esa ley y lo mismo que se debe modificar.

Las modificaciones efectuadas a las leyes en comento, solo tienen relación a la atribución de las rentas como lo indicaba el anterior artículo 14 letra B de la LIR. Por lo tanto, no hay cambios estructurales en la ley ni en artículos específicos.

2-6 CAPITULO 6 – CONCLUSION

La modernización tributaria planteada por el gobierno del presidente de la republica sr. Sebastián Piñera, aborda varios temas de índole tributario, por ejemplo:

- Se crea la defensoría del contribuyente
- Acuerdo extrajudicial con el SII
- Rebaja el plazo para solicitar devolución del IVA por la generación de remanente de crédito fiscal producto de adquisiciones de activos fijos.
- Incorpora aplicación del IVA a las plataformas digitales
- Rebaja de contribuciones para adultos mayores
- Se establece una sobre tasa de contribuciones de bienes raíces
- Las empresas con ventas inferiores a UF 100.000 anuales, podrán considerar como reinversión en la propia empresa hasta el 50% de la RLI.
- Aumento tasa del impuesto único a los trabajadores e Impuesto Global complementario
- Elimina, en forma gradual los pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA)
- Entre otros.

Esta modernización tributaria crea tres nuevos regímenes tributarios para los contribuyentes de primera categoría: Pro Pyme General, Régimen General (Semi

Integrado) y Pro Pyme Transparente y elimina los anteriores sistemas de tributación como, por ejemplo, el sistema de atribución o artículo 14 A de la LIR y el artículo 14 ter o de rentas simplificada.

A forma de resumen se presenta un pequeño resumen de estos regímenes:

Concepto	Pro Pyme General	Pro Pyme Transparente	Régimen General (Semi Integrado)
A quién está dirigido	Micro, pequeños y medianos contribuyentes (Pyme)	Micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes), cuyos propietarios son contribuyentes de impuestos finales.	Todos los contribuyentes cuyos ingresos del giro y capital, no les permita ser clasificados como Pyme.
Requisitos	El promedio de los ingresos brutos en los últimos tres años no puede exceder de 75.000 UF, el cual puede excederse por una vez, y, en ningún caso, en un ejercicio los ingresos pueden exceder de 85.000 UF. Este promedio incluye ingresos de sus relacionados. Al momento del inicio de actividades su capital efectivo no debe exceder de 85.000 UF.	Debe cumplir todas las condiciones del Régimen Pro Pyme. Los propietarios deben ser personas naturales con o sin domicilio o residencia en Chile, o bien personas jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, es decir, contribuyentes de impuestos finales	No existen requisitos para acogerse a este régimen, pueden optar todos los contribuyentes.
Tipo de contabilidad	Están obligados a llevar contabilidad completa, con la opción de una simplificada.	Queda liberada para efectos tributarios de llevar contabilidad completa. Para el control de sus ingresos y egresos utilizarán el Registro de Compras y Ventas,	Completa

	El hecho de llevar contabilidad completa o simplificada en ningún caso altera el régimen tributario Pro Pyme.	salvo quienes no se encuentren obligados a llevar ese registro que llevan un registro de ingreso y egreso. Deben llevar un libro de caja. Pueden llevar contabilidad completa sin que se altere la forma de tributación de su resultado.	
Tributación empresa	La empresa está afecta al IDPC sobre una base imponible determinada, como regla general, según sus ingresos percibidos menos los gastos pagados.	La empresa está liberada el IDPC.	La empresa está afecta al IDPC sobre una base imponible determinada en base a las reglas generales contenidas en los art. 29 al 33 de la LIR.
Tributación dueños de las empresas	Los propietarios se afectarán con sus impuestos personales en base a los retiros, remesas o distribuciones efectivos, con imputación total del crédito por IDPC, salvo en el caso de propietarios que sean contribuyentes del IDPC y no esté acogido al régimen Pro Pyme.	Los propietarios deberán tributar con sus impuestos finales en base al resultado tributario (positivo) determinado por la empresa en el mismo ejercicio en que se genere, en base al porcentaje de participación en las utilidades o el capital, según corresponda.	Los propietarios se afectarán con sus impuestos personales en base a los retiros, remesas o distribuciones efectivos, con imputación parcial (65%) del crédito por IDPC.
Tasa de Impuesto de Primera Categoría	Tasa del 25%.	Al estar la empresa liberada del IDPC, no le aplica una tasa de dicho tributo.	Tasa de 27%

Tasa PPM	<p>En el año de inicio del 0,25%.</p> <p>Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50.000 UF es de 0,25%.</p> <p>Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50.000 UF es de 0,5%.</p>	<p>Es de 0,2% en la medida que los ingresos brutos, no excedan de 50.000 UF.</p> <p>En el año de inicio del 0,2%.</p> <p>Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50.000 UF es de 0,2%.</p> <p>Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50.000 UF es de 0,5%.</p>	<p>Estos contribuyentes determinan año a año una tasa variable de PPM.</p>
Registros	<p>Llevan registro de rentas empresariales en la medida que posean o perciban rentas que deban ingresar al registro de Rentas Exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX) y que no se acojan al Documento Tributario Electrónico (DTE) donde deberá informar sus movimientos patrimoniales.</p>	<p>No llevan registros empresariales.</p>	<p>RAI, DDAN, REX y SAC. Existe la posibilidad de llevar solo el registro SAC cuando no se mantienen rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX.</p>

Fuente: Elaboración propia en base a información del SII.

El régimen tributario Pro Pyme Transparente creado por la ley 21.210 de modernización tributaria, plantea en su estructura algo similar a lo planteado en los beneficios tributarios de la Ley Navarino y la Ley Tierra del Fuego que es la que las empresas quedan exentas del impuesto de primera categoría, pasando a tributar solo los dueños o socios de las empresas en los impuestos finales correspondiente, o sea, en el Impuesto Global Complementario. Sin embargo, difieren en el

comportamiento que tiene el crédito de primera categoría en ambas tributaciones, ya que en el nuevo régimen tributario de Pro Pyme Transparente propone que no es debido aplicar como crédito el impuesto de primera categoría, esto por la sencilla razón de que se está exento por ende pasa a tributar con el impuesto global complementario sin deducción de créditos, salvo que haya tenido rentas atribuidas que si vengan con créditos o como la misma ley indica si se le podrá rebajar el crédito del artículo 33 bis de la LIR, específicamente el crédito por inversión en activos fijos. A su vez, tanto en la Ley Navarino y la Ley Tierra del Fuego si se puede ocupar como crédito a los impuestos finales el impuesto de primera categoría que tal como en el nuevo régimen de Pro Pyme Transparente está exento.

Para mostrar de mejor manera la aplicación de estos puntos importantes se presenta una comparación entre estas normativas:

Concepto	Pro Pyme Transparente	Ley Navarino	Ley Tierra del Fuego
Tributación empresa	La empresa está liberada el IDPC.	Exenta del impuesto de primera categoría	Exenta del impuesto de primera categoría
Tributación dueños de las empresas	Los propietarios deberán tributar con sus impuestos finales en base al resultado tributario (positivo) determinado por la empresa en el mismo ejercicio en que se genere, en base al porcentaje de participación	Los propietarios deberán tributar con sus impuestos finales en base al resultado tributario (positivo) determinado por la empresa en el mismo ejercicio en que se genere, en base al porcentaje de participación	Los propietarios deberán tributar con sus impuestos finales en base al resultado tributario (positivo) determinado por la empresa en el mismo ejercicio en que se genere, en base al porcentaje de participación

	en las utilidades o el capital, según corresponda.	en las utilidades o el capital, según corresponda.	en las utilidades o el capital, según corresponda.
Crédito de Impuesto de primera categoría	No se puede aplicar como crédito a los impuestos personales	Se puede aplicar como crédito a los impuestos personales	Se puede aplicar como crédito a los impuestos personales

Fuente: Elaboración propia en base a información del SII.

Las modificaciones efectuadas a la Ley Navarino y la Ley Tierra del Fuego no fueron hacia la estructura de la normativa, por ende, la ley de modernización tributaria no hizo cambios importantes en estas leyes, dejando aún en la disyuntiva como se debe operar o que registros se deben llevar para el correcto registro del crédito de primera categoría aplicado a los impuestos personales de los dueños de las empresas que nace de una exención del impuesto de primera categoría.

Teniendo presente lo anterior, la ley de modernización tributaria si da opción de ampliar un beneficio tributario que solo se veía en leyes como la Ley Navarino y Ley Tierra del Fuego sobre una parte específica de nuestro territorio y sobre actividades específicas de la economía, ahora el beneficio tributario de quedar exento del impuesto de primera categoría por parte de las empresas es una ayuda directa a la liquidez de las empresas.

Sin embargo, la ley de modernización tributaria elimina el antiguo artículo 14 letra B por ende ya no tendríamos el problema de atribuir rentas, porque el régimen que queda es el semi integrado en el artículo nuevo 14 letra A. Por otro lado, se debe tener presente que hay empresas acogidas a franquicias tributarias como la

ley Navarino o Tierra del Fuego que poseen un contrato especial de tributación en los cuales rige las normas tributarias vigentes a la fecha de la firma de los contratos. Por lo tanto, modificaciones posteriores a la misma, no aplicarán hasta el vencimiento de los contratos respectivos.

3 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

Anggie Flies Añon, "Revisión de la Normativa Tributaria de excepción para la región de magallanes y la antártica chilena, una propuesta de mejoramiento", Universidad de Chile, Santiago 2015.

Bermúdez, J. 2014. *Derecho Administrativo General*. Legal Publishing, Santiago.

Banco Inter-Americano de Desarrollo. (2007). Análisis, Evaluación y Propuesta de Perfeccionamiento de los Incentivos Especiales de la Región de Magallanes y Antártica Chilena.

Banco Mundial, Departamento de Reducción de Pobreza y Gestión Económica Región de Latiniamérica y el Caribe. (2005). Informe N° 27357-CH, Chile Políticas de Excepción en Zonas Extremas, Una Evaluación de Costos e Impactos y Lineamientos de Reforma.

Cámara Chilena de la Construcción. (2014). Magallanes Propuesta de Reforma al Conjunto de Leyes de Excepción.

Celis, G. 2018. *La Organización Administrativa del Estado*. Editorial El Jurista, Santiago.

Circular N° 48 de 1985, franquicias regionales, establecidas por Ley N° 18.392 que favorece al territorio de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena.

Circular N° 52 de 1985, régimen preferencial aduanero y tributario, del territorio que comprende la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena.

Circular N° 16 de 1986, comenta las modificaciones introducidas a los artículos 09 y 12 de la Ley 18.392 de 1985.

Circular N° 09 de 1987, modificaciones introducidas a las normas tributarias, del artículo 27° del D.S. de Hacienda N° 341, de 1977, por la Ley N° 18.591.

Circular N° 35 de 1999, modifica el límite norte del territorio favorecido, con las franquicias tributarias de la Ley 18.392 de 1985.

Circular N° 48 de 1999, modifica el límite norte del territorio favorecido, con las franquicias tributarias de la Ley 18.392 de 1985.

Circular N° 36 de 1992, franquicias regionales establecidas por la Ley N° 19.149. Imparte instrucciones respecto de disposiciones que contienen franquicias tributarias y que dicen relación con la Ley de Impuesto a la Renta.

Circular N° 11 de 1993, franquicias regionales establecidas por la Ley N° 19.149. Analiza las disposiciones relativas a la aplicación de los impuestos indirectos.

Circular N° 49 de 14 de julio de 2016, materia: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

Decreto Ley 889, de 1975. Modifica régimen aduanero, tributario y de incentivos a la I, II, III, XI y XII Región y a la actual Provincia de Chiloé. Promulgado 21/02/1975.

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

Pedro Fecci, "Análisis del crédito tributario a la Inversión establecido en la ley 19.420 de 1985, ley arica", Universidad de Chile, Santiago 2019.

Gobierno Regional de Magallanes, Seremi de Hacienda. (2015). Estatuto para Magallanes, Revisión de las leyes de excepción.

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

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

INCENTIVOS FISCALES Y DESARROLLO REGIONAL: LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL José Marcelino Monteiro da Costa* 1994

Instituto Nacional de Estadísticas. (2019). Indicador de actividad económica regional .

Jiménez, I. C. (2014). Cuenta Final Gobierno Regional Magallanes y Antártica Chilena.

Ley 18.392, Establece un régimen preferencial Aduanero y Tributario para el territorio de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena. Promulgada 10/01/1985. Última versión 29/09/2014.

Ley 19.149, Establece un régimen Aduanero y Tributario para las comunas de Porvenir y Primavera de la Provincia de Tierra del Fuego, de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena. Promulgada 23/06/1992. Última versión 29/09/2014.

Osorio, C. 2016. *Manual de procedimiento administrativo Sancionador*. Legal Publishing Chile, Santiago.

Quinteros y Tapia, "Regimen tributario Zona Franca de Iquique frente a la Reforma Tributaria Ley 20.780 y 20.899", Universidad de Chile, Santiago 2018.

Universidad Santo Tomás de Aquino. Academia de Derecho. Ley N° 19.880, sobre procedimientos administrativos (conferencias 2003).

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.

Ley 20.210, Moderniza la legislación tributaria. Promulgada 24/02/2020. Última versión 24/02/2020.

VITA

Juvenal Guillermo Alvarez Hernández, Contador Público y Auditor © de la Universidad de Los Lagos de la ciudad de Osorno, cuenta con un diplomado Normas Internacionales de Información Financiera.

En su experiencia laboral se ha desempeñado mas de 13 años como Jefe Administrativo, Contador General y Jefe de Administración y Finanzas de importantes empresas en la región de Los Lagos y de la región de Los Ríos, específicamente en las ciudades de Osorno y de La Unión.

En el área docente, ha impartido clases por aproximadamente 10 años, en varias instituciones educacionales, como, por ejemplo: Inacap, Universidad Santo Tomas, y organizaciones de capacitación.

En materias de emprendimientos, a efectuados varios en diferentes áreas como, por ejemplo: Rubro agrícola, ganadero, gastronómicos, corretajes y de servicios contables y tributarios. Siendo este último el más destacado.