



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

PARTE I

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS

PARA OPTAR A GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACION

Alumno: Alejandro Fabián Díaz Báez

Profesor Guía Christian Delcorto Pacheco

Santiago, marzo 2020

A la mujer de mi vida, mi señora y mi compañera de vida, María Edith Saldivia Hernandez (mi topita linda), la mujer más proactiva y profesional que he conocido y a quien amo infinitamente.

A mi hija, María Jesús Díaz Saldivia quien es mi inspiración y motor para ser cada día un mejor profesional y persona. Te amo incondicionalmente hija mía y estaré siempre para ti.

También dedico esta tesis a mis padres por incentivar me a estudiar desde pequeño y a terminar los proyectos que uno emprenda en la vida.

AGRADECIMIENTOS

Primero, le agradezco a Dios y al Universo por la oportunidad de poder realizar el Magister.

Segundo, le agradezco a todos los profesores del Magister quienes fueron muy generosos con sus conocimientos y cuyo profesionalismo es digno de admirar y un ejemplo a seguir.

Tercero, a mi profesor guía quien acepto tomar un tema tan específico como el que abordamos y cuyo apoyo y aportes fueron claves para el desarrollo de mi tesis.

Cuarto, a mi colega y amigo don Christian Garcia Castillo, profesional experto en leyes de excepción quien fue clave en la realización de mi tesis y quien me aportó generosamente sus conocimientos y expertise para el desarrollo de mi tesis.

Por último, a todos quienes me apoyaron en este camino, en especial a mi familia quienes siempre me apoyaron en todo momento.

TABLA DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCION.....	1
1-1 Planteamiento del Problema.....	1
1-2 Hipótesis Investigativa	4
1-3 Objetivos del Estudio	5
1-4 Metodología.....	5
MARCO TEORICO	7
2-1 CAPITULO 1 - POLÍTICAS DE ZONAS EXTREMAS	7
2-1-1 Región de Magallanes y Antártica Chilena.	9
2-1-2 Leyes de excepción para la Región de Magallanes.....	11
2-2 CAPITULO 2 – LEY NAVARINO.....	16
2-2-1 Beneficiarias por resolución.....	17
2-2-2 Sistemas de franquicias.....	20
2-2-3 Modificaciones legales incorporadas a la Ley N° 18.392 hasta la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780 de 2014.....	23
2-2-4 Ley N° 19.149 conocida como “Ley tierra del Fuego”.	26
2-3 CAPITULO 3 – CONTRATO DE INVARIABILIDAD TRIBUTARIA.....	29
2-3-1 De la Resolución del Intendente.	30
2-3-2 DFL 2 año 1959 vivienda	31
2-3-3 DL 600	32
2-3-4 CEOP’S	33
2-4 CAPITULO 4 –ACTOS ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO	33
2-4-1 Organización administrativa del Estado	34
2-4-2 Actos administrativos.....	35
DESARROLLO DE LA HIPOTESIS 1	37
2-5 CAPITULO 5 – CONTRATO LEY	37
2-5-1 Contratos ley por acto administrativo.....	41
2-5-2 Contratos ley explícitos	42
2-5-3 Modificaciones en la Ley Navarino.....	43
2-6 CAPITULO 6 – CONCLUSION	46
3 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	51

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 los tipos de contrato ley y la conclusión de la tesis.

1. 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 son las siguientes:

Hipótesis1: Las empresas acogidas a la Ley Navarino que obtuvieron la resolución aprobatoria del Intendente Regional previo a la reforma tributaria señalada en la ley 20.780 del 2014, NO estarían obligadas a atribuir sus rentas, por lo que no pueden situarse bajo los sistemas de atribución, ni a restituir parte del crédito en caso de estar encasilladas dentro del artículo 14 B de la Ley de la Renta.

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.

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 la 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.

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 esta tesis.

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 DE 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

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

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.

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 Latinoamérica 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 diecisiete 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	- Punta Arenas, - Rio Verde, - San Gregorio y - Laguna Blanca
Provincia de Ultima Esperanza	- Puerto Natales y - Torres del Payne
Provincia de Tierra del Fuego	- Porvenir, - Primavera y - Timaukel
Provincia Antártica	- Cabo de Hornos - Antártica

Fuente: Elaboración propia.

La primera autoridad es el Intendente Regional quien es el representante del presidente de la República 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:

Tipo de beneficio	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:

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 2045,

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.

Corroborar 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 (explicadas en el punto 2.2.2 de esta tesis y que básicamente consisten en exención de impuesto de primera categoría y otorgamiento del crédito por el impuesto no pagado a los dueños por sus retiros u atribuciones; bonificación de un 20% de las ventas netas al resto del país; exención de IVA, impuesto de zona franca y arancel aduanero por la compra de mercaderías) – 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 esta, 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 2.045, 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 2045, 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.

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. A su vez, las circulares que regulan esta materia son las N° 48 y N° 52 de 1985; N° 16 de 1986; y las N° 35 y N° 48 de 1999.

De esta forma, la evolución del marco legal que regulan esta materia y los temas que abordan, son los 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 2036, 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 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 1º, 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, solo cambiando el concepto de “persona natural” por el concepto de “empresa”.

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 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 no les afectó. 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 LIR, 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 N° 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 las leyes tratadas en esta tesis, 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.

DESARROLLO DE LA HIPOTESIS 1

2-5 CAPITULO 5 – CONTRATO LEY

Como abordamos en este trabajo, la ley 18.329 (así como también la ley 19.149) establece un régimen preferencial tributario y aduanero para una porción del área de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, a las empresas que desarrollen determinadas actividades económicas, que se instalen en los terrenos de la zona geográfica indicada, previa autorización por resolución del Intendente Regional, acto administrativo reducido a escritura pública, que firmará el Tesorero Regional – en representación del Fisco – y la interesada.

Conforme a esta misma norma legal, la escritura pública tendrá el carácter de un contrato en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios, en consecuencia, la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causahabientes a cualquier título, continuaran gozando de los privilegios indicados hasta la extinción del plazo expresado, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir, parcial o totalmente, sus disposiciones.

De la lectura surge que existe un contrato entre el Estado y la beneficiaria, que tuvo como origen la Resolución del Intendente Regional, pero que luego no es suscrito por dicha autoridad territorial, sino por el Tesorero Regional o Provincial respectivo en representación del Estado.

Ahora bien el dictamen N° 53.412, de 13.11.2008, de la Contraloría General de la República, recuerda que la norma descrita no utiliza el término “*contrato-ley*”

para referirse a la resolución que aprueba la instalación de una empresa para gozar del estatuto preferente y que el acto aprobatorio de instalación del Intendente Regional, aún reducido a escritura pública, no establece pronunciamiento en orden a que se entienda, a priori, el cumplimiento de los requisitos para impetrar en cada caso el beneficio del artículo 10 de la ley, cuestión que le corresponde a los organismos competentes.

Al tenor de dicho pronunciamiento, la reducción a escritura pública de la resolución que aprueba la instalación tiene por objeto entender incorporadas de pleno derecho ciertas franquicias, exenciones y beneficios, de manera de asegurar un régimen de invariabilidad a su respecto. Igualmente hay que mencionar que un pronunciamiento anterior (Dictamen N° 16.780, de 07.06.1988), en este mismo sentido explica que una vez dictada la resolución y reducida a escritura pública, la medida administrativa tiene el carácter de un contrato, en el que constan las obligaciones de la beneficiaria, constituidas por la materialización del proyecto sometido a consideración del Intendente Regional, mientras que para el Estado, su compromiso es que el estatuto preferente tendrá vigencia hasta el tiempo señalado en el artículo 1° de la Ley 18.392, estando impedida la Administración de dejar de cumplir sus obligaciones ni de modificarlas, sin el consentimiento de la otra parte.

Un parecer diferente, tiene la Corte de Apelaciones de Punta Arenas, que clasifica a este instrumento como “*contrato-ley*” por tratarse de un convenio que pueden suscribir los contratantes con el Estado, en los casos y sobre las materias

que mediante ley se autorice, por medio del cual, el Estado puede generar garantías y otorgar seguridades².

Por otro lado, la Historia Fidedigna de la Ley N° 18.392, el informe técnico de Hacienda, el Ejecutivo explicaba que se instaura un procedimiento para suscribir un contrato ley, como se lee en la parte final de la página 23, sin referirse al instrumento con tal nominación en la redacción del texto de la ley, que simplemente indica que la reducción a escritura pública de la resolución tendrá el carácter de un contrato.

En cuanto a la doctrina, el Doctor en Derecho, de la Universidad de Navarra de España y Abogado, Licenciado en derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Sr. Hernan Corral, explica que el *contrato-ley*, como lo indica su nombre, es una curiosa simbiosis entre dos fuentes de obligaciones: el contrato y la ley. Se trata de un acuerdo contractual en el que concurre, por una parte, un particular, persona natural o jurídica, y el Estado de Chile por otra, y que se caracteriza porque la manifestación de la voluntad del Estado se concreta o refrenda a través de una norma de jerarquía legal. Los principales ejemplos que la doctrina civil chilena ha dado sobre esta especial figura han sido el D.F.L. N°2, de 1959 y el Decreto Ley 600, de 1974. Cabe mencionar que la ley 20.780 de 2014 derogo el DL 600 e introdujo un nuevo estatuto de inversión extranjera.

² Fallo de la I. Corte de Apelaciones de Punta Arenas Rol N° 728-2017, Protección.

Agrega el Dr. Corral que la finalidad fundamental del *contrato-ley* es otorgar seguridad al particular que contrata con la administración Estatal sobre la variación en el tiempo de los criterios regulatorios de está. Al parecer, en un primer momento se pensaba que el elemento que producía esa estabilidad era la ley que blindaba al estatuto contractual ante las oscilaciones de la administración, la que, alegando interés público, podía ejercer sus potestades exorbitantes y poner término o modificar unilateralmente el contrato administrativo. Teniendo una ley de respaldo, el Ejecutivo no podía por sí mismo modificar el contrato-ley. Pero una vez que han ido desapareciendo los poderes extraordinarios de la administración sobre los contratos administrativos, y teniendo en cuenta que la ley puede ser modificada por otra ley, el elemento que pasó a ser gravitante para brindar seguridad al particular no fue la ley, sino el contrato. Habiendo un acuerdo de voluntades el Estado no podría ni siquiera dictando una ley retirar su consentimiento y poner fin o modificar el contrato ya perfeccionado entre él y una persona privada. Si de hecho lo hiciera, dicha ley podría ser impugnada por inconstitucional ya que estaría vulnerando el derecho de propiedad que recae sobre los derechos personales que nacen de la relación contractual, hoy protegidos como “bienes incorporales” por el artículo 19 N° 24 de la Constitución.

El valor simbólico que tiene la figura del *contrato-ley* es justamente de convencer a particulares que realicen inversiones de largo plazo, asegurando la inmutabilidad de sus condiciones iniciales, por medio de este instrumento.

De esta forma, al margen de la prevención que la Contraloría General de la República ha efectuado, en el sentido que la ley no utiliza el término *contrato-ley* y

abstrayéndonos también de la comunicación del Ejecutivo en la presentación del proyecto de la iniciativa que dio origen a la Ley Navarino, tildando a la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación como *contrato-ley*, omitiendo luego expresar taxativamente esta denominación en el texto propuesto a tramitación, es importante analizar la jurisprudencia y la doctrina citada sobre este asunto en particular.

2-5-1 Contratos ley por acto administrativo

Tanto la ley N° 18.392 (Ley Navarino), ley N° 19.149 (Ley Tierra del Fuego) y el D.F.L. N° 2 de 1959, del Ministerio de Hacienda (sobre viviendas económicas), sucede que una autoridad territorial emite un acto administrativo entregando acceso a las franquicias, para luego ser reducido a escritura pública por un representante de Tesorería General de la República – por parte del Estado – y el interesado, surgiendo la invariabilidad de los beneficios no obstante cualquier modificación legal, gozando de los privilegios el propietario y los causahabientes a cualquier título. El acto administrativo es uniforme, conteniendo, además de la aprobación, la referencia a las cláusulas de la ley respectiva y la postulación sometida a consideración de la autoridad, donde el privado sólo puede incidir en el contenido de la solicitud que presenta – desde donde se determina si cumple o no con los requisitos legales para el goce de los beneficios – de forma que la reducción a escritura pública es una réplica exacta del acto administrativo, sin que se pacten cláusulas especiales o diferentes para distintos beneficiarios.

2-5-2 Contratos ley explícitos

Por su parte el D.L. N° 600, de 1974, sobre estatuto de inversión extranjera, aquí se celebra el contrato por escritura pública lisa y llanamente, pactándose las respectivas cláusulas, suscribiéndolo directamente un representante del Estado de Chile – el Presidente del Comité de Inversiones Extranjeras (hoy agencia de promoción) – y el interesado, fijando el plazo para realizar las inversiones, así como, la tasa efectiva máxima de impuestos y la posibilidad de optar adherir a las reglas generales de tributación nacional.

De forma similar, se encuentra en el D.L. N° 1.089, de 1975, sobre contratos especiales para operación petrolera, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado, lo constituye el D.F.L. N° 2, de 1986, del Ministerio de Minería, donde se debe tener presente que, de acuerdo con el artículo 19 N° 24 de la Constitución Política – que consagra el derecho de propiedad – en su inciso decimo, prescribe que la exploración, la explotación y el beneficio de los yacimientos que contengan sustancias no susceptibles de concesión, podrán ejecutarse directamente por el Estado o por sus empresas o por medio de concesiones administrativas o de contratos especiales de operación, con los requisitos y bajo las condiciones que el Presidente de la República fije para cada caso por decreto supremo. En consonancia con lo anterior, el Presidente de la República, mediante decreto supremo, establece requisitos, términos y condiciones del contrato especial de operación petrolera que el Estado de Chile suscribirá con un particular. Luego el Ministerio de Minería o la ENAP, suscriben el contrato de operación petrolera por

escritura pública, pactando sus cláusulas en atención a una licitación pública previamente realizada, incluyendo en el respectivo convenio, las indicaciones del específico decreto supremo.

2-5-3 Modificaciones en la Ley Navarino

Revisando cuales modificaciones ha sufrido la ley N° 18.392, referido a franquicias dirigidas a las beneficiarias por resolución, podemos enumerar las siguientes:

- 1) La extensión del plazo de 25 a 50 años,
- 2) La ampliación del territorio especial,
- 3) La derogación de la bonificación a la contratación a la mano de obra preceptuada en el artículo 10 del D.L. N° 889, de 1975,
- 4) La adecuación a los sistemas de renta atribuida y semi integrada, ante la eliminación del régimen integrado de tributación.

Dado la inmutabilidad de las disposiciones de la ley N° 18.392, hay que detenerse en revisar cómo la administración ha reconocido que las modificaciones legales que hemos detallado afectarían solo a las resoluciones aprobatorias de instalación cuyas reducciones a escritura pública se hayan suscrito en forma posterior a la publicación de cada enmienda, sin que apliquen tales cambios para las beneficiarias que tengan un contrato de Ley Navarino vigente con el Estado celebrado con anterioridad a esta data.

Entonces, el inciso primero del artículo 82 de la ley N° 18.591, publicada el 03.01.1987, extendió el plazo de 25 años de vigencia del estatuto especial, por el de 50 años actualmente imperante, de manera tal que los contratos suscritos hasta el 02.01.1987, expiraron en el año 2010, cumpliendo el computo de vigencia de 25 años, constados desde el año 1985, en que se publicó la Ley Navarino.

Ahora bien y solo respecto de esta situación, se instruyó la posibilidad de modificar los contratos, al tenor del artículo 83 de la Ley N° 18.591, para someterse a las nuevas reglas de la Ley Navarino, incluyendo su vigencia hasta el año 2035 y la sanción de caducidad de pleno derecho en caso de no concretar el inicio de actividades o de discontinuarlas, como ratifica el literal D, de la circular N°9 de 1987 del SII.

En cuanto a la ampliación del territorio especial, el artículo 12 de la ley N° 19.606, publicada el 14.04.1999, preciso un nuevo perímetro, incorporando a las comunas de Porvenir y Primavera, refiriéndose a tal efecto, el SII en circular N° 35 de 1999, aclarando que las instrucciones pertinentes a las franquicias de la ley N° 18.392, fueron impartidas en sus circulares N° 52 de 1985, N° 16 de 1986 y N° 9 de 1987.

En relación con la bonificación a la mano de obra con vigencia garantizada hasta el año 2035 por el artículo 14 de la ley N° 18.392, dicho subsidio se refiere al contemplado en el artículo 10 del D.L. N° 889, de 1975, que fuera derogado por el artículo 3° de la ley N° 19.853, a contar de su publicación el 11.02.2003.

Las circulares N° 33, de 2010 y N° 23 de 2015, de Tesorería General de la Republica, se pronuncian sobre la derogación señalada, concluyendo que las empresas con resolución aprobatoria de instalación reducida a escritura pública con anterioridad al 11.02.2003, no les afecta la abolición de las normas del Decreto Ley N° 889, por cuanto sus derechos a la bonificación se encontraban amparados en los respectivos contratos legales, que garantizan la inmutabilidad de las franquicias, excepciones y beneficios, hasta la extinción del plazo de vigencia de la ley N° 18.392, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir, total o parcialmente, sus disposiciones. Agrega a la conclusión anterior que tales empresas podrán seguir gozando del beneficio hasta la fecha de vigencia de la ley N° 18.392, debiendo Tesoreria cancelar el valor de la bonificación de acuerdo a las normas establecidas en el Decreto Ley N° 889, vigentes hasta el 31.12.2002.

Al abordar al resto de las empresas beneficiarias de la Ley Navarino, instaladas a contar del 11.02.2003, precisa que estas son afectadas por la derogación de las normas del D.L. N° 889 y no podrán incorporar el beneficio de la bonificación a la mano de obra al Contrato Ley, por encontrarse ya derogado dicho decreto y sus modificaciones.

Respecto a la reforma tributaria de la Ley N° 20.780, publicada el 29.09.2014, su artículo 17, numeral 5, reemplazo el texto del inciso tercero del artículo 2° de la Ley Navarino, haciendo las adecuaciones respecto a la determinación de los impuestos finales para los propietarios de las empresas acogidas al estatuto preferente, ante la entrada en vigencia de los nuevos sistemas

de tributación por renta atribuida y parcialmente integrado, con ocasión de la derogación del régimen integrado.

No hay pronunciamiento del SII sobre el sentido y alcance de esta norma de tributación fiscal interna.

2-6 CAPITULO 6 – CONCLUSION

Claramente, que el Fisco pretenda válida la modificación al inciso tercero del artículo 2° de la ley N° 18.392, para las beneficiarias con resolución aprobatoria de instalación cuya reducción a escritura pública se haya suscrito con anterioridad al 29.09.2014 es una vulneración al contrato de Ley Navarino, de manera que no puede perseverar dicha enmienda para dicho conjunto, sin perjuicio que, para los convenios suscritos luego de esa data, les sería aplicable el nuevo texto.

Debemos dilucidar entonces, qué impacto tiene en la determinación de los impuestos la consideración que acabamos de efectuar y como se conjugan las nuevas normas de la Ley de Impuesto a la Renta con las cláusulas del contrato de la Ley Navarino.

Con los nuevos registros y regímenes de tributación, la forma de cumplir con la obligación de llevar contabilidad completa, significa que la empresa – dependiendo del tipo jurídico y otras consideraciones que señala la LIR – podrían estar acogidos al sistema atribuido (art 14A), como también al sistema semi integrado (art 14B), salve que aceptemos la tesis de que las empresas con contrato

Ley Navarino, no les aplica los nuevos métodos de determinación de renta y deben seguir usando el sistema integrado y los antiguos registros (libro FUT).

Si bien, el SII no se ha referido aún a esta materia, si lo ha hecho sobre otros contratos de invariabilidad tributaria, como son el estatuto de inversión extranjera y los contratos especiales de operación petrolera. En efecto, en su Ord. N° 2478, de 05.09.2016, el Director se pronuncia respecto de la situación tributaria de los contratos especiales de operación petrolera frente a las modificaciones introducidas por la ley N° 20.780, sobre reforma tributaria, concluyendo que en conformidad al D.L. N° 1.089, de 1975 y al referido contrato, los partícipes del contratistas, así como también los accionistas, socios o casa matriz, deben sujetarse al régimen tributario establecido en la LIR, según su texto vigente a la fecha de celebración del convenio.

El razonamiento del Director del SII, se baso en el D.L. N° 1.089, de 1975, cuyo texto refundido esta contenido en el D.F.L N° 2, de 1986, del Ministerio de Minería, cuyo artículo 5° establece un impuesto diferente o la elección de someterse por el régimen tributario vigente, como también, facultades para rebajar las tasas al Presidente de la República, entendiéndose que cualquiera sea el sistema de impuesto fijado para el contrato, éste “sustituirá todo otro impuesto directo o indirecto” y “será invariable por el plazo que se otorgue”, mientras el artículo 12, señala que “el régimen, beneficios, franquicias y exenciones, establecidos en cualesquiera de los artículos de este decreto ley, de los cuales deberá dejarse constancia en el contrato especial de operación, permanecerán invariables durante la vigencia del mismo”.

Es la invariabilidad del régimen tributario, motivo por el cual este tipo de *contrato-ley*, en la medida que en sus cláusulas se hubiera acordado tal inmutabilidad, no les resulta aplicable los nuevos impuestos, registros y sistemas de renta, como es el caso de los regímenes atribuido y semi integrado, rigiéndose, por tanto, por el antiguo artículo 14 de la LIR y el registro FUT, sin deber de restitución del nuevo impuesto o debito fiscal del 35% del crédito inputado de Primera Categoría.

Un análisis similar, surge de la revisión del estatuto de inversión extranjera, donde el SII a emitido los Ord. Nos 1.536 y 1.685 del 2017, en relación a los fondos de inversión de capital extranjero y su administración, regulados por la ley N° 18.657, cuyo artículo 15 establece un impuesto a la renta del 10% de las cantidades que se remesen al exterior, que será el único que afecte a las rentas generadas por las operaciones del fondo en el país, formando este régimen tributario parte del contrato de inversión extranjera que se suscribe de acuerdo al D.L. N° 600, de 1974, y tendrá garantía de invariabilidad por todo el plazo de duración del respectivo fondo en el país. En atención a que dichos fondos están sujetos a un régimen tributario especial, desde la fecha de entrada en vigencia del nuevo artículo 14 de la LIR, esto es, desde el 01.01.2017, no se afectará por las normas relativas a la atribución de rentas a sus aportantes.

Como se advierte, el contrato de fondos de inversión extranjera y el contrato especial de operación petrolera, tenia un procedimiento para suscribirse, donde se pactaba expresamente un sistema impositivo especial para efectos del pago de impuesto a la renta diferente al régimen general de tributación, cuestión a la cual el

Estado se obligo a respetar en cada uno de los respectivos convenios que suscribo con los interesados, que es lo que les confiere el carácter de *contrato-ley*.

En cambio, tratándose de los contratos de la Ley Navarino, el pacto de inmutabilidad versa sobre un asunto diferente, pues no se ha prometido ni garantizado en absoluto la invariabilidad del sistema de determinación de impuestos, sin que tampoco se haya entregado un régimen alternativo ni especial de tributación, sino que se ha convenido y asegurado una batería de exenciones, franquicias y beneficios, todos ellos inalterables hasta la exención del plazo indicado en el artículo 1° de la ley N° 18.392.

De la lectura de la Ley Navarino, no existe ningún precepto que inhiba la vigencia de los nuevos regímenes de tributación para determinar la renta y el gravamen que afecta a la empresa, así como, sobre la situación de esa misma renta para los efectos de los impuestos finales del propietario, siempre que se respeten las exenciones, franquicias y beneficios, incluyendo la dispensa del pago del impuesto a la renta y al derecho de utilización del crédito.

Ahora bien, en cuanto a la restitución del 35% de dicho crédito, en carácter de debito fiscal, que debe efectuar el propietario de la empresa acogida a la Ley Navarino, se trata de un mayor impuesto global complementario o adicional al tenor de lo indicado en el artículo 56 N° 3 y 63 de la LIR.

A este respecto, existen sentencias del Tribunal Tributario y Aduanero y las confirmaciones de aquellas por la Ilustrísima corte de apelaciones de Punta Arenas y la Excelentísima Corte Suprema, referidos a la procedencia de aplicar el impuesto

único del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, pues la exención que gozan las empresas no es sobre la totalidad de los gravámenes de dicha norma, sino solo respecto de los rotulados como de Primera Categoría, cuestión de la cual carece la restitución del 35% que es un debito fiscal considerado un mayor impuesto global complementario o adicional.

Sin embargo, esta intención de adecuación, no considero que los contratos de Ley Navarino, que han pactado la inmutabilidad de las disposiciones de la Ley N° 18.392, no son alterables por mandato de ninguna nueva ley, sino solo por el consentimiento de los contratantes, sin que se haya considerado una forma de modificar tales convenios en la reforma tributaria, a diferencia de lo que aconteció cuando se extendió el plazo de vigencia del estatuto preferente de 25 a 50 años, expresando un procedimiento para aquello.

De esta forma, se puede concluir que con o sin modificación del cuerpo legal señalado en la ley N° 20.780, no cabe duda de la exención de impuesto de primera categoría para las empresas acogidas por Resolución a la Ley Navarino antes de la reforma tributaria, así como tampoco existe duda en cuanto a la restitución que al propietario le corresponde, del 35% del crédito inputado, que resulta ser un mayor impuesto Global Complementario o Adicional.

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 Latinamérica 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.

Circular N° 33 de 2010, de Tesorería General de la República, sobre derogación de Decreto Ley 889.

Circular N° 23 de 2015, de Tesorería General de la República, sobre derogación de Decreto Ley 889.

Dictamen N° 16.780, de 07.06.1988, de la Contraloría General de la República.

Dictamen N° 53.412, de 13.11.2008, de la Contraloría General de la República.

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.

Historia Fidedigna de la Ley N° 18.392 (www.bcn.cl).

HELLER. J y K. M. Kauffman (1972) *Incentivos Fiscais a Industria em Países Subdesenvolvidos*, Rio de Janeiro, Secretaría 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.

Ordinario N° 2.478, de 05.09.2016 del SII, sobre situación tributaria de los CEOP's.

Ordinarios N° 1.536 y N° 1.685, del 2017 del SII, sobre situación tributaria D.L. N° 600.

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.

VITA

Alejandro Díaz Báez, Ingeniero Comercial y Contador Auditor de la Universidad de Magallanes, cuenta con un diplomado en tributación en leyes de excepción en la misma universidad. Además de haber realizado un diplomado de contabilidad y finanzas de la Universidad Adolfo Ibáñez, y dos diplomados en la Universidad de Chile, el primero en tributación nacional y el segundo en control de gestión gerencial.

En su experiencia laboral se desempeñó por más de diez años en empresas del área de la salud de la Región de Magallanes donde ocupó cargos gerenciales y pudo cohesionar temas financieros, comerciales y tributarios del área de la salud y de los beneficios tributarios de la Región de Magallanes.

En su experiencia emprendedora socio fundador de la empresa de servicios SERPROMAG SpA (servicios profesionales magallanes), donde ha podido desarrollar las cuatro áreas de la empresa que son suministro de personal; capacitación a través de la OTEC de la empresa; asesoría y consultoría financiera y comercial; y contabilidad con planificación tributaria para empresas.