

# INVARIABILIDAD DE FRANQUICIAS DE LA LEY NAVARINO

CHRISTIAN GARCÍA C.<sup>194</sup> – PEDRO FECCI G.<sup>195</sup>

## RESUMEN

La Ley Navarino (Ley N°18.392 de 1985), contiene un régimen tributario y aduanero preferente, para una zona de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, entregado a las empresas mediante una resolución del Intendente, cuestión que implica un contrato de invariabilidad de franquicias, donde el Fisco se obliga a respetar las exenciones y bonificaciones en los mismos términos preceptuados en el texto del estatuto especial vigente al momento de la autorización de instalación de la beneficiaria. Sin embargo, dicha obligación podría estar vulnerada, al revisar los cambios de criterio del SII, sobre determinadas franquicias.

PALABRAS CLAVES: Ley Navarino, invariabilidad de franquicias, contrato-ley.

## INTRODUCCIÓN

El Estado de Chile ha mantenido una política de fomento para las zonas extremas del país, tanto para el territorio norte como para la porción austral, entregando franquicias tributarias y aduaneras para favorecer el establecimiento de empresas en dichas áreas, como se constata en el régimen de Zona Franca<sup>196</sup>; en el Estatuto del Fondo de Fomento y Desarrollo<sup>197</sup>; en los Créditos Tributarios por inversiones en bienes del activo físico inmovilizado para la Región de Arica y Parinacota, así como,

---

<sup>194</sup> Contador Auditor, Universidad de Magallanes. Magíster en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Ex Secretario Regional Ministerial de Hacienda y de Economía, Fomento y Turismo, de Magallanes y de la Antártica Chilena. Profesor de la Escuela de Derecho de la Universidad de Magallanes. Asesor tributario en el sector privado sobre estatutos tributarios y aduaneros preferentes.

<sup>195</sup> Contador Auditor, Universidad de Magallanes. Magíster en Tributación, Universidad de Chile. Magister en Tributación Internacional, Universidad Pedro de Valdivia. Ex fiscalizador del SII. Socio Auren Auditores y Consultores.

<sup>196</sup> D.F.L. N°2, de 2001, Ministerio de Hacienda, Chile.

<sup>197</sup> D.F.L. N°3, de 2001, Ministerio de Hacienda, texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N°15, de 1981, Chile.

para las regiones y provincias de la zona austral del país<sup>198-199</sup>; y en la bonificación a la contratación de mano de obra<sup>200</sup>; dentro de otros cuerpos jurídicos.

Siguiendo el cometido de la anotada política pública, también se instauró el estatuto tributario y aduanero preferente materia de este artículo, la Ley Navarino<sup>201</sup>, especialmente diseñado para el territorio más meridional de nuestro país.

Navarino es el nombre asignado a una isla que forma parte del archipiélago de Tierra del Fuego, situada al sur del Canal Beagle, perteneciente a la República de Chile, inserta administrativamente dentro de la provincia Antártica, en la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena. La Ley Navarino toma su denominación de ese territorio insular, perteneciente a la actual comuna de Cabo de Hornos (antes comuna de Navarino), dada la preponderancia de esa isla y de las zonas adyacentes en los objetivos geopolíticos de incentivo a la actividad económica y poblamiento del sector, que se pretendían impulsar con dicha iniciativa legal.<sup>202</sup>

El acceso a este régimen preferente, es entregado por el Intendente Regional<sup>203</sup> a cada empresa beneficiaria, mediante una resolución que luego es reducida a escritura pública, firmada por la interesada y el Tesorero Regional –en representación del Estado–, que al tenor del inciso cuarto del Art. 1° de la ley N°18.392, tendrá el carácter de un contrato en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios del estatuto especial y, en consecuencia, la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causa habientes a cualquier título, continuarán gozando de tales privilegios hasta la extinción del plazo expresado en dicho texto legal, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir, parcial o totalmente, sus preceptos.

Si bien es cierto, nuestro ordenamiento jurídico no contempla ni regula especialmente la figura del contrato-ley, como tampoco la Ley N°18.392 se refiere a la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación en tales términos, estamos en presencia de un contrato de invariabilidad de franquicias, atendido la redacción del citado inciso cuarto del Art. 1°.

<sup>198</sup> Ley N°19.420, Chile.

<sup>199</sup> Ley N°19.606, Chile.

<sup>200</sup> Ley N°19.853, Chile.

<sup>201</sup> Ley N°18.392, Chile.

<sup>202</sup> García (2019), p. 23.

<sup>203</sup> La plaza de Intendente Regional desapareció a partir del 14 de julio de 2021 con la elección de Gobernadores Regionales y la designación de Delegados Presidenciales Regionales. Estas dos nuevas autoridades son continuadoras de Intendente Regional. Una interpretación literal del artículo vigésimo octavo transitorio de la Constitución Política, entregaría la competencia del estatuto de la Ley Navarino al Delegado Presidencial Regional. En cambio, otros autores han advertido sobre la coherencia de entregar dicha atribución al Gobernador Regional (García Castillo, 2019), (García C. & Mansilla G., 2020). No existe un pronunciamiento de la Contraloría General de la República, que dirima a cuál nueva autoridad le corresponde continuar con el conocimiento de este régimen especial.

La norma contempla la exención del IDPC, con derecho a crédito tributario en contra del IGC o IA, pero sin que proceda devolución en caso de excesos. A este respecto, el SII ha manifestado en el último Suplemento Tributario, la pertinencia de incrementar la base afecta a impuestos finales, cuando se haga uso del referido crédito, no obstante que la renta no ha sido afectada en Primera Categoría, contrariando todas las instrucciones previas.

Atendido todo lo anterior, expondremos lo inapropiado del cambio de tratamiento en la aplicación de este beneficio, que pretende el SII, al no respetar la uniformidad en todos los periodos del sentido y alcance de la franquicia, considerando que el legislador no ha realizado modificaciones, sin que le corresponda hacerlo al intérprete, habiendo, además de un ordenamiento jurídico que respetar, un contrato que hacer valer.

## I

### ESTATUTO ESPECIAL DE LA LEY NAVARINO

La Ley N°18.392, conocida como Ley Navarino, estableció un régimen preferencial tributario y aduanero para una porción del territorio de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena –delimitada, *grosso modo*, como el área 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 o declaración expresa 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 Art. 1°*”, 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<sup>204</sup>.

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 y/o domiciliados del territorio especial.

Esta diferenciación no resulta baladí, pues los favorecidos por disposición de la ley están sujetos al goce de las franquicias de esta norma en tanto ella se encuentre vigente y según el tenor de su texto imperante al momento del uso de las exenciones que enuncia, como en cualquier otro régimen de incentivos tributarios y/o aduaneros, mientras que aquellas empresas que cuenten con la resolución del Intendente Regional –con las formalidades requeridas– ostentan un sistema de privilegios invariables, aun

<sup>204</sup> García (2019), p. 37.

cuando las preceptivas de la Ley N°18.392 sean modificadas e inclusive derogadas por el legislador, pues la propia Ley Navarino se encargó de conferir el carácter de contrato al acto administrativo de la Máxima Autoridad Regional, que mantiene inmutables las prerrogativas en ellas tratadas, lo que incluye el plazo, el territorio y las franquicias.

Es conveniente, en consecuencia, atender no sólo el texto vigente de esta ley, sino también los anteriores, pues dependiendo de en qué momento se dictó la resolución aprobatoria de instalación a una determinada empresa, el contrato de invariabilidad de franquicias se regirá por tal o cual tratado.

En consecuencia, los habitantes del territorio especial son favorecidos con determinadas exenciones por el solo ministerio de la ley, sin intervención de ningún acto administrativo emanado de ninguna Superioridad, pero limitando la procedencia de los beneficios a la vigencia de ellos en la referida norma, a diferencia de lo que acontece con las empresas que cuentan con resolución aprobatoria de instalación, para quienes las franquicias son inalterables hasta el 14.01.2035, fecha en que se cumplen los 50 años del plazo señalado en la misma ley y replicado en sus respectivas resoluciones que consintieron el acceso al estatuto especial.

Para que las empresas accedan al sistema preferente, deben reunir los siguientes requisitos:

1. Que se establezcan en los terrenos del área especial;
2. Que desarrollen exclusivamente actividades industriales, 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–; y
3. 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.

El cumplimiento de tales condiciones es verificado por el Seremi de Hacienda, que emite un Informe Favorable al Intendente Regional, como trámite previo a la emisión de la resolución aprobatoria de instalación, la que luego es reducida a escritura pública por la empresa beneficiaria y el Tesorero Regional, como representante del Fisco, surgiendo el contrato de invariabilidad de franquicias.

## II FRANQUICIAS DE LA LEY NAVARINO

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 Art. 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 Art. 11 al 15 y en el 8°, son conferidos al territorio especial por

imperio de la ley, beneficiándose de estas 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.

Dentro de las prerrogativas, el Art. 2° exime de IDPC a las empresas beneficiarias, para lo cual deberán llevar contabilidad con arreglo a la legislación general, facultando a los contribuyentes propietarios de aquellas, a utilizar como crédito tributario en contra del IGC o IA, el gravamen del cual quedó liberada la empresa.

A su turno, el Art. 10 preceptúa que el Estado de Chile otorgará una bonificación a las empresas beneficiarias, 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 Art. 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 Art. 11; en el licenciamiento de Impuesto de Timbres y Estampillas a los informes de importación, establecido en el Art. 13; en el goce de la bonificación a la mano de obra del Art. 10 del D.L. N°889 y de la bonificación de inversión y reinversión del D.F.L. N°15, para empresas, empleadores y personas, hasta el año 2035, indicado en el Art. 14; en la rebaja de impuesto para las rentas del trabajo a los residentes de la zona especial, dictaminada en el Art. 15; en la exención de IVA en la venta de bienes o servicios entre residentes, que especifica el inciso primero del Art. 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 Art. 12 y 8°, por las personas y en las situaciones allí enumeradas<sup>205</sup>.

### III

#### EXENCIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA

Las empresas beneficiarias –aquellas con resolución aprobatoria de instalación– están exentas del IDPC, sin perjuicio de lo cual, los propietarios tendrán derecho a la rebaja en contra de sus impuestos finales –IGC o IA–, el crédito tributario por el gravamen del cual quedó liberada la empresa, “*considerándose para ese solo efecto que las referidas*

<sup>205</sup> García Castillo (2019), p. 45.

*rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría*”, como reza la parte final del inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392.

Esto quiere decir, que los propietarios de las empresas usuarias de la Ley Navarino, tienen derecho al crédito tributario por el impuesto de la respectiva empresa, aun cuando materialmente no se haya pagado por estar liberada de hacerlo, beneficio que debe entenderse en consonancia con nuestro sistema tributario, que es en sí un sistema integrado<sup>206</sup>, en donde las utilidades que se han afectado en algún momento, no vuelven a ser gravadas aunque cambien de mano, en tanto sigan manteniéndose en la órbita de la Primera Categoría, pero cuando mutan su naturaleza y son rentas afectas a tributación final, para no impactarlas con una doble carga, se les confiere un crédito tributario equivalente al IDPC que las afectó.

Chile cuenta con un sistema integrado de tributación de renta, lo que significa que –por regla general– las rentas están afectas a los impuestos cedulares (Primera y Segunda Categoría) en carácter de provisorios, que actúan como crédito para los impuestos finales, que son el IGC para residentes del país y el IA para no residentes<sup>207</sup>.

Dicho de otro modo, el funcionamiento del régimen impositivo general tiene una doble tributación económica para las rentas del capital: uno de esos hitos será cuando se genere la utilidad, el otro cuando se reparta la misma como dividendo<sup>208</sup>. En el primer evento el gravamen lo soporta la empresa, en el segundo, el propietario, existiendo una doble tributación económica, porque dos entidades diferentes pagan impuesto por la misma renta, razón en que se justifica el sistema integrado para entregar como crédito en contra del gravamen del dueño, lo que ha pagado previamente su compañía, pues se entiende que la empresa es un mero vehículo para la generación de ingresos del emprendedor o de otra manera la doble tributación económica significaría también una doble carga por idénticos ingresos. Al final de cuentas la empresa es una ficción, una entidad económica –independiente de su composición jurídica– que tiene como propietario final a una persona natural, en síntesis, la empresa es un mero patrimonio<sup>209</sup>.

Lo particular de nuestro sistema tributario, es que contempla un mecanismo integrado de tributación que grava las utilidades de la empresa con IDPC y al propietario con los impuestos IGC o IA, dependiendo de si se trata de una persona domiciliada o residente en Chile o en el extranjero, permitiendo deducir de estos impuestos finales aquel gravamen que afectó a la empresa, como un crédito tributario<sup>210</sup>.

Lo anterior produce que el propietario afecto a tributación final –por los IGC o IA– sólo paga la diferencia entre el gravamen que ha determinado por la renta que

<sup>206</sup> En opinión de los autores, aun con los nuevos métodos y registros de tributación, el sistema sigue siendo integrado, pues se acepta como crédito en contra de los gravámenes finales el 100% del IDPC, aunque el régimen parcialmente integrado exija posteriormente una restitución del 35%, que no es otra cosa que crear una carga diferente.

<sup>207</sup> Boada y Luchessi (2019).

<sup>208</sup> Valenzuela (2019).

<sup>209</sup> García (2019), p. 58.

<sup>210</sup> Hurtado (2018), p. 246.

recibe, descontado el crédito tributario equivalente al IDPC enterado por la empresa, lo que genera tres situaciones:

1. Que la carga final se encuentre cubierta por el crédito tributario, de forma que no hay pago alguno a efectuar por el propietario;
2. Que la carga final sea mayor al crédito tributario, debiendo el propietario cubrir la diferencia; y,
3. Que la carga final sea menor que el crédito tributario produciéndose una acreencia para el propietario a cobrar al Fisco.

Para el caso de la Ley Navarino, de encontrarnos en la última situación descrita, no procede invocar devolución de impuesto, pues materialmente éste no ha sido cubierto, en concordancia con el tenor literal del texto del mentado inciso tercero del Art. 2°, toda vez que, al otorgar al propietario el derecho a usar en la determinación de su impuesto final, como crédito tributario, el gravamen del cual quedó liberada la empresa, sentencia en la parte final que aquello es “*considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría*”, es decir, considerándose para usar como crédito pero sin ampliar la ficción a tratar a dicho impuesto como si realmente hubiera sido enterado, vale decir, sin extender la ficción a todos los casos, sino solamente para “*ese solo efecto*”, únicamente para entregar el crédito tributario contra el IGC o IA, que por lo mismo, no procede invocar su devolución en caso de excederles.

En la práctica, el eventual exceso de crédito tributario por IDPC, solo acontecería ante el IGC, por tratarse de un gravamen cuya tasa se incrementa progresivamente según aumente la base imponible de acuerdo a diferentes tramos, que dependiendo del intervalo en que se sitúe la respectiva renta, quedará afectada con una tasa de IGC que podría ser inferior al crédito respectivo. No ocurre lo mismo para el IA, cuya tasa es fija y superior al del IDPC, en el caso de distribución de dividendos.

No obstante, existe otra consecuencia derivada del sistema integrado de determinación de impuestos, toda vez que la utilidad que ha estado afectada con IDPC, que luego es recibida por un propietario –sea a través del pago de dividendos u otra forma análoga–, además de la percepción del monto líquido de la anotada utilidad, el propietario ha obtenido un crédito tributario factible de usar contra impuestos finales, en razón de haber sido gravada aquella renta con IDPC.

Dicho de otro modo, toda utilidad líquida lleva asociado el crédito por el impuesto descontado de la utilidad bruta, esta última de idéntica cuantía a la base imponible o renta (de Primera Categoría), ejercicio matemático que justifica exigir que en la determinación de la base afecta a Global Complementario o Adicional, se debe considerar no sólo las utilidades recibidas –por dividendos, por reparto o cualquier otra forma–, sino también el crédito tributario asociado a ellas, de suerte que la renta debe ser incrementada por dicho beneficio.

Este procedimiento está consagrado en la LIR<sup>211</sup>, en el inciso final del numeral 1° del Art. 54 –determinación de la base imponible del IGC– y en el inciso segundo del

<sup>211</sup> Decreto Ley N°824, Chile.

numeral 2) del Art. 58 –base imponible del IA–, a partir de la modificación introducida por el Art. 1º, número 20, letra b) y número 23, letra d), respectivamente, de la Ley N°18.985<sup>212</sup>, preceptos que se han mantenido en similares términos, pese a las continuas transformaciones de que ha sido objeto la anotada LIR.

Por el contrario, en el caso de utilidades exentas del IDPC, ellas no fueron objeto de rebaja alguna y tampoco dan derecho a crédito alguno, puesto que no fueron afectadas con el impuesto. En tal condición, para la determinación del Global Complementario o Adicional, la renta no sufre incremento y es de idéntico valor a la utilidad que se recibe.

La Ley Navarino plantea una interrogante, puesto que la empresa está exenta de Primera Categoría, pero el propietario tiene derecho al crédito en contra de su Global Complementario o Adicional, y entonces surge la pregunta de si la renta del propietario debe ser computada con incremento para efectos de determinar su impuesto final.

El SII había venido sosteniendo en los suplementos tributarios que entregan instrucciones sobre la forma de completar el Formulario 22, de declaración y pago de impuestos anuales, al menos hasta el que instruye sobre la operación renta del año tributario 2018 –por las rentas generadas en el año calendario 2017– que, no procede efectuar tal incremento porque las empresas favorecidas con la franquicia de la Ley Navarino no han efectuado ningún desembolso efectivo por concepto de IDPC, al estar exentas de dicho tributo, de forma que de la renta bruta no se ha deducido el citado gravamen de categoría<sup>213</sup>.

Sin embargo, en la operación renta del año tributario 2019 en adelante, tales instrucciones fueron alteradas, explicitando ahora la necesidad de efectuar el incremento<sup>214</sup>.

Este cambio de criterio es un atentado contra la invariabilidad de las franquicias de la Ley Navarino para las empresas que redujeron a escritura pública su correspondiente resolución aprobatoria de instalación.

#### IV

### CONTRATO DE INVARIABILIDAD DE LOS BENEFICIOS

Conforme al inciso cuarto del Art. 1º de la Ley N°18.392, una vez que el Intendente Regional ha consentido otorgar el estatuto especial a una determinada empresa, dictando una resolución al efecto, ésta deberá ser reducida a escritura pública, adquiriendo el carácter de un contrato que mantiene inalterables las franquicias para la beneficiaria.

<sup>212</sup> Ley N°18.985, Chile.

<sup>213</sup> Servicio de Impuestos Internos, Suplemento Tributario 2015, p. 228; Suplemento Tributario 2016, p. 252; Suplemento Tributario 2017, p. 247; Suplemento Tributario 2018, p. 362.

<sup>214</sup> Servicio de Impuestos Internos, Suplemento Tributario 2019, p. 296; Suplemento Tributario 2020, p. 143; Suplemento Tributario, 2021, p. 62.



Ahora bien, en cuanto al análisis del sentido y alcance del anotado inciso cuarto del Art. 1° de la Ley N°18.392, que establece el contrato de Ley Navarino, la Contraloría General de la República<sup>215</sup> 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 administrativo 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 los beneficios de la ley, cuestión que le corresponde verificar a los organismos competentes.

Al tenor de tal pronunciamiento, la reducción a escritura pública de la resolución que aprueba la instalación de una empresa en la zona delimitada por el Art. 1° de la Ley N°18.392, tiene por objeto, tal como lo prescribe dicho cuerpo legal, entender incorporadas de pleno derecho ciertas franquicias, exenciones y beneficios, de manera de asegurar un régimen de invariabilidad a su respecto, como agrega la norma en comentario, al señalar expresamente que el goce de dichos privilegios continuará hasta la extinción del plazo legal indicado, “*no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir, parcial o totalmente, sus disposiciones*”. Así pues, cabe colegir que la especial naturaleza contractual que le otorga la preceptiva en examen a la respectiva resolución, corresponde a una ficción legal.

Un parecer diferente, tiene la Iltma. 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 seguridades, dándole a ambas la calidad de intangibles. Es decir, mediante tales *contratos-ley*, el Estado en ejercicio de su, *ius imperium*, crea garantías y otorga seguridades y, al suscribir el contrato-ley, se somete plenamente al régimen jurídico previsto en el contrato y a las disposiciones legales a cuyo amparo se suscribió éste<sup>216</sup>.

El Estado al comprometerse a una obligación de no afectar mediante leyes futuras los alcances del *contrato-ley*, está realizando un acto de poder y no un acto privado<sup>217</sup>.

También en la tramitación de la Ley N°18.392, en el informe técnico de Hacienda, el Ejecutivo explicaba que se instauraba un procedimiento para suscribir un *contrato ley*, 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<sup>218</sup>.

Debido a que el otorgamiento de franquicias solo puede ser establecido por ley, debe interpretarse que sustantivamente las confiere el Art. 1°, inciso segundo –donde se establecen los requisitos de instalación y actividades favorecidas– siendo la resolución del Intendente Regional, el reconocimiento de su inmutabilidad mediante el

<sup>215</sup> Dictamen N°53.412 (2008).

<sup>216</sup> Sentencia Rol N°728-2017, Protección (2019).

<sup>217</sup> Sentencia Rol N°3-2015, Tributario (2015).

<sup>218</sup> Historia Fidedigna de la Ley N°18.392 (1985), p. 23.

procedimiento tendiente a la celebración de un contrato con el Estado, que garantiza la invariabilidad de las franquicias para la beneficiaria, debiendo el Intendente Regional considerar la preservación de la naturaleza y del medio ambiente, aprobando la instalación de las industrias potencialmente beneficiadas mediante resolución, la que se reducirá a escritura pública, suscrita por el interesado y un representante de la TGR, que tendrá el carácter de un contrato, al que se entenderán incorporadas las franquicias de esta ley, de modo que la persona natural o jurídica que se haya acogido a sus disposiciones, así como sus sucesores, continuarán gozando de los privilegios por el plazo en ella fijado, aun cuando las normas se hayan modificado<sup>219</sup>.

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. Hernán 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 se 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<sup>220</sup>.

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 ésta. 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 Art. 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.

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

<sup>219</sup> Historia Fidedigna de la Ley N°18.392 (1985), p. 86.

<sup>220</sup> Corral (2019).

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 más profundamente la jurisprudencia sobre este asunto en particular.

Así, la Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas ha indicado que respecto al objeto de este contrato se debe tener presente que éste está compuesto por el conjunto de obligaciones que se generan como consecuencia de su celebración, que son básicamente dos: para el inversionista, la obligación de realizar cierto monto de inversión en un plazo determinado, y para el Estado una obligación omisiva consistente en no aplicar a este contrato las eventuales modificaciones que se pudieran dar a las normas que fueron determinantes para la inversión. En esta perspectiva, el “*contrato ley*” es un contrato de derecho público, porque uno de los elementos subjetivos del contrato necesariamente deberá ser el Estado, quien es el único que puede establecer garantías y seguridades que tienden al beneficio de toda la comunidad; la otra parte, como se ha señalado, es el inversionista privado. Pero estos contratos por mandato legal en su ejecución deberán regularse por el CC<sup>221</sup>.

Con todo, aun cuando la CGR descarta referirse a un *contrato-ley*, la aclaración obedece a advertir que la resolución aprobatoria de instalación del Intendente Regional, aun reducida a escritura pública firmada por el Tesorero Regional, no concede, *a priori*, el derecho a percibir determinadas sumas de dinero por el pago de los distintos beneficios económicos que regula el estatuto preferente, pues ello estará sujeto a la condición que se cumpla, en cada caso, con los requisitos que dicha preceptiva establece, cuestión que le corresponde verificar a los organismos competentes. Sin embargo, precisa que la reducción a escritura pública de la resolución que aprueba la instalación de una empresa tiene por objeto, tal como lo prescribe dicho cuerpo legal, entender incorporadas de pleno derecho ciertas franquicias, exenciones y beneficios, de manera de asegurar un régimen de invariabilidad a su respecto.<sup>222</sup>

En un pronunciamiento anterior<sup>223</sup> en este mismo sentido, el máximo fiscalizador 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 Art. 1° de la Ley N°18.392, estando impedida la Administración de dejar de cumplir sus obligaciones ni de modificarlas, sin el consentimiento de la otra parte.

Luego, de la Historia Fidedigna de la Ley, se desprende que, tal como señalaba el informe técnico de Hacienda, la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación tiene por objeto asegurar el goce de los privilegios para la beneficiaria, no ante cualquier circunstancia, sino solamente ante futuras modificaciones de la misma Ley Navarino.

<sup>221</sup> Sentencia Rol N°728-2017, Protección (2019).

<sup>222</sup> Dictamen N°53.412 (2008).

<sup>223</sup> Dictamen N°16.780 (1988).

Así, la Ley Navarino, fue publicada el 14.01.1985, por el plazo de 25 años, según el texto de su original Art. 1º, inciso primero, que fuera enmendado por el inciso primero del Art. 82 de la ley N°18.591<sup>224</sup>, por lo que el SII aclaró<sup>225</sup> que, las resoluciones reducidas a escritura pública antes de la modificación legal, significan el goce de las franquicias para su beneficiaria hasta el año 2010 –cumpliéndose el plazo de 25 años que el texto de la Ley N°18.392, vigente a la data de suscripción del convenio expresaba–, en tanto, las reducciones de escritura pública celebradas con posterioridad a la enmienda indicada, implica que el estatuto preferente operará para tales empresas, hasta el año 2035, al tenor del nuevo plazo de 50 años conferido.

También debemos diferenciar que existen otros actos administrativos que una vez reducidos a escritura pública configuran un *contrato-ley*, además del mencionado en la Ley N°18.392, está el de la Ley N°19.149<sup>226</sup>, copiado de la Ley Navarino, el que a su vez fue copiado del Art. 18 del D.F.L. N° 2, de 1959, del Ministerio de Hacienda<sup>227</sup>, donde en estos tres convenios, 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.

Todos estos instrumentos, quiera denominárseles o no *contrato-ley*, versan sobre la misma materia: la fijación de normas tributarias especiales por un plazo asegurado, teniendo como contrapartes a un inversionista privado y al Estado, este último representado por alguna autoridad con potestades para suscribir el contrato, siendo importante consignar que el otorgamiento de reglas diferentes de impuestos sólo puede ser consentido por el Fisco si una ley así lo autoriza, de allí que estos acuerdos de voluntades tienen que ver sobre tratamientos impositivos preferentes.

Con todo, se debe tener presente que para el caso de la Ley Navarino, la existencia de la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación, no inhibe a la Administración de ejercer sus funciones, siendo aplicable la Ley N°19.880<sup>228</sup>, especialmente el “*principio de impugnabilidad*” del Art. 15 y los recursos establecidos en el Art. 59, no siendo ilegales ni arbitrarias las actuaciones de los Órganos Públicos para revisar la procedencia de los beneficios en cada caso, en base a la propia Ley N°18.392, a los dictámenes de la Contraloría General de la República, a las instrucciones del Intendente Regional y a las demás normas de nuestro ordenamiento jurídico.<sup>229</sup>

Lo anterior, por cuanto el acuerdo suscrito con el Estado, no confieren a la beneficiaria los privilegios, *a priori*, salvo en la medida que se configuren los supuestos fácticos enunciados en las cláusulas de la misma Ley N°18.392, pues lo contratado no

<sup>224</sup> Ley N°18.591, Chile.

<sup>225</sup> Servicio de Impuestos Internos, Circular N°9 de 1987.

<sup>226</sup> Ley N°19.149, Chile.

<sup>227</sup> Decreto N°1101, MOP, Texto definitivo del DFL N° 2, de 1959, Viviendas Económicas (1960).

<sup>228</sup> Ley N°19.880 (2003).

<sup>229</sup> Sentencia Rol N°568-2017, Protección (2017) y Sentencia Rol N°38.754-2017 (2018).

es el goce del sistema de franquicias a todo evento, sino únicamente la invariabilidad de sus disposiciones, no obstante cualquier cambio al texto de dicha norma, tanto para el propietario de la empresa como para sus causahabientes a cualquier título.

El contrato de Ley Navarino, así analizado, nace por la resolución del Intendente Regional, por lo que queda ligado a la vigencia de dicho acto administrativo, versando sobre la invariabilidad de las franquicias, protegiendo a su destinataria de cualquier cambio legal sobre las exenciones y beneficios que se le han concedido.

En tal sentido, lo contratado es la mantención de los beneficios señalados en la Ley Navarino, vigentes al momento de la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación de la respectiva empresa, pero tal compromiso del Estado no se extiende a todo el sistema impositivo, sino sólo a las exenciones y bonificaciones expresamente señaladas en el texto de la Ley N°18.392, por lo cual no estamos en presencia de un contrato de inmutabilidad tributaria, sino ante un contrato de invariabilidad de franquicias<sup>230</sup>.

Corresponde entonces revisar si se ha modificado el sistema impositivo general, así como, si han existido cambios en las franquicias de la Ley N°18.392 que sean aplicables a futuros beneficiarios.

## V

### REVISIÓN DE LOS CAMBIOS LEGALES

Desmenuzando el Art. 2° de la ley N°18.392, en su inciso primero, libera del IDPC a las empresas con resolución aprobatoria de instalación, obligándolas, en el inciso segundo, a llevar contabilidad con arreglo a la legislación general, entregando, el inciso tercero, el derecho a utilizar como crédito fiscal en la determinación del impuesto final de los propietarios, aquel tributo del cual quedó dispensada la empresa.

Particularmente, este último inciso (tercero), ha sido objeto de dos modificaciones producto de las reformas tributarias de la ex Presidenta Bachelet<sup>231</sup> y del Presidente Piñera<sup>232</sup>.

La redacción original del inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392, expresaba:

*“No obstante la exención establecida en el presente Art., 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 Art. 56° ó 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”.*

Luego la reforma tributaria de la Ley N°20.780, de 2014, en su Art. 17, numeral 5, efectuó las adecuaciones respecto a la determinación de los impuestos finales para los propietarios de las empresas acogidas al estatuto preferente, ante la entrada en

---

<sup>230</sup> García (2019), p. 382.

<sup>231</sup> Ley N°20.780, Chile.

<sup>232</sup> Ley N°21.210, Chile.

vigencia de los nuevos sistemas de tributación por renta atribuida y parcialmente integrado, con ocasión de la derogación del régimen integrado, disponiendo un nuevo tratado que indicaba:

*“No obstante la exención establecida en el presente Art., 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 Art. 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 Art. 56° ó del 63° de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”.*

Lo propio efectuó la Modernización Tributaria de la Ley N°21.210, de 2020, que al derogar el sistema atribuido y el régimen 14 ter, tuvo que acomodar la cláusula en comento, enmendando mediante su Art. duodécimo, letras a) y b), el enunciado del inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392, que es el que actualmente se encuentra vigente y que señala:

*“No obstante la exención establecida en el presente Art., los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su Impuesto Global Complementario o Adicional por las rentas que retiren, les remesen o distribuyan en conformidad a los Art. 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 Art. 56° ó del 63° de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”.*

Lo único que ha ocurrido con tales enmiendas, es la adecuación del estatuto especial de la Ley Navarino al sistema general de tributación, pero en ningún caso se han modificado las franquicias referentes a: 1) la exención del IDPC para la empresa beneficiaria; 2) la obligación de llevar contabilidad con arreglo a la legislación general; y 3) el derecho al crédito tributario para los impuestos finales del propietario, *“considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”*, sin que se haya alterado, en consecuencia, la ausencia del incremento con ocasión del referido crédito en la determinación de la base afecta a IGC o IA.

El incremento en la determinación de la base imponible de los impuestos finales –Global Complementario o Adicional– por el uso como crédito fiscal del gravamen de Primera Categoría para descontar de éstos, ha estado regulado por la legislación tributaria general desde la promulgación de la ley N°18.985, de 1990, donde la reforma propiciada por la Ley N°21.210 de 2020, no ha alterado en nada tal tratamiento, más allá de las adecuaciones al nuevo sistema general tributario, con ocasión de la derogación de los regímenes 14 ter y atribuido, como se desprende de la lectura del inciso final del numeral 1° del Art. 54 y del inciso final del numeral 2) del Art. 58, de la LIR, para las bases imponibles afectas a IGC e IA, respectivamente.

Idéntica consideración acontece respecto del crédito tributario, en el sentido que la Ley N°21.210, sólo vino a adecuar el numeral 3 del Art. 56 y el Art. 63, de la LIR, en contra del IGC e IA, respectivamente, producto de la eliminación de los regímenes 14 ter y atribuido.

Asimismo, en lo que dice relación con la procedencia de devolución del excedente de crédito tributario, cuando éste sobrepase al IGC determinado, el inciso tercero del Art. 56 de la LIR, antes y después de la reforma de la ley N°21.210, ha establecido que la devolución del crédito solo procede cuando la renta efectivamente se haya gravado en Primera Categoría, sin perjuicio, nuevamente, de las adecuaciones necesarias ante la derogación de los sistemas 14 ter y atribuido.

En síntesis, la LIR no ha visto alterado: 1) el derecho a crédito tributario por el Impuesto de Primera Categoría en contra de los IGC e IA, 2) el incremento que corresponda efectuar a las bases imponibles de los impuestos finales con ocasión del uso del referido crédito tributario, siempre y cuando se hayan afectado con Primera Categoría, y 3) la improcedencia de solicitar devolución de los excedentes cuando materialmente no se haya enterado el IDPC.

Lo anterior fue reconocido por el SII, en el caso de la Reforma Tributaria impulsada en el Gobierno de Michelle Bachelet, de la anotada Ley N°20.780:

*“Finalmente, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en la Ley N°18.392, sino que vino a precisar que tratándose del crédito por IDPC, éste se otorga también por las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios”.* (Circular N° 49, 14.07.2016, pág. 156).

Igual colofón expresó respecto de la Modernización Tributaria emprendida en la Administración de Sebastián Piñera, contenida en la ley N°21.210:

*“Por su parte, las instrucciones de este Servicio sobre el crédito a que se refieren los párrafos anteriores, contenidas en la Circular N°36 de 1992 para la Ley N°19.149, y en la Circular N°48 de 1985 para la Ley N°18.392, resultan aplicables en lo pertinente, considerando que las modificaciones que se han realizado, incluyendo aquellas introducidas por la Ley, no las alteran en forma sustancial”.* (Circular N° 60, 11.09.2020, pág. 3).

Por lo tanto, el Estado no ha cambiado las condiciones del contrato de inmutabilidad de franquicias y en caso de promulgar una ley en el futuro que modifique las disposiciones de la Ley Navarino, tales transformaciones no alcanzan a las empresas que cuenten con la reducción a escritura pública de una resolución aprobatoria de instalación. Tampoco se ha modificado el sistema tributario en lo que respecta al incremento por el uso del crédito tributario en la determinación de los impuestos finales, correspondiendo efectuarlo solo en el caso que tales rentas hayan sido afectadas con Primera Categoría, como reflejan las circulares citadas del SII.

Debido a lo anterior, no existe sustento para el cambio de criterio del SII, puesto que el precepto del inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392, no se ha visto alterado, sino únicamente adecuado al sistema tributario general, con ocasión de las reformas y modernizaciones de que ha sido objeto.

Atendido el principio de especialidad, aun cuando el sistema tributario general ha señalado siempre –o al menos desde la reforma del año 1990, mediante la ley N°18.985– que, cuando la base afecta a IGC o IA esté conformada por una determinada renta que ha sido gravada con Impuesto de Primera Categoría, se tendrá derecho a emplear este último como crédito tributario en contra de los impuestos

finales, adicionando una cantidad equivalente a dicho crédito a la base afecta a tales impuestos finales, lo que se conoce como incremento; no puede obviarse para el caso de marras, que no estamos en presencia de una renta que haya sido afectada con Primera Categoría.

El derecho a crédito en contra de impuestos finales es por gracia del mentado inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392 y no porque se haya pagado materialmente el gravamen de Primera Categoría. Tal precepto señala “*considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría*”, lo que no es otra cosa que la regulación de una ficción que permite considerar a la utilidad de la empresa beneficiaria de la Ley Navarino, como si hubiera pagado el IDPC, para conceder el crédito tributario al propietario que reciba dicha utilidad –por la vía de dividendo o reparto– para rebajar su impuesto final (Global Complementario o Adicional), pero limitando dicha ficción sólo hasta este punto, sin que sea pertinente el incremento, puesto que aquel sólo procede por el IDPC realmente enterado, como tampoco corresponde la devolución de eventuales excedentes cuando el crédito sobrepase al impuesto final determinado.

## VI REVISIÓN DE LOS INSTRUCTIVOS DEL SII

La exención del IDPC para las empresas acogidas a la Ley Navarino, así como, el derecho a crédito en la determinación de los impuestos finales de sus propietarios, siempre han formado parte de este estatuto especial, cuyo inicio de vigencia motivó al SII a emitir un primer instructivo que señalara el tratamiento de las franquicias del régimen preferente (Circular N° 48, 05.12.1985), cuyo apartado III, señala:

*“No obstante la exención antes señalada, 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 Art. 56 o en el Art. 63 de la Ley de la Renta, según corresponda, **considerándose para este sólo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de Primera Categoría**”.* [El destacado es nuestro].

En dicha Circular, nada se dice respecto de que deba efectuarse el incremento a las bases de Global Complementario o Adicional, por el hecho de hacer uso del crédito tributario que entrega la Ley Navarino a los propietarios de empresas acogidas a la exención de Primera Categoría.

Más aún, los suplementos tributarios expresamente indicaron que tal incremento no era procedente:

*“Respecto de los accionistas de empresas instaladas en las zonas que señalan las Leyes N°s. 18.392/85 (Territorio de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena, ubicado en los límites que indica dicho texto) y 19.149/92 (Comunas de Porvenir y Primavera, ubicadas en la Provincia de Tierra del Fuego de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena), se señala que tales personas (accionistas), no obstante la exención de IDPC que favorece a las citadas empresas, de todas maneras tienen derecho al crédito por IDPC establecido en el N° 3 del Art. 56 de la LIR, considerándose para este sólo*



*efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el citado tributo de categoría. Dicho crédito se determinará aplicando directamente sobre la renta distribuida la tasa del IDPC con que se hubiere afectado la utilidad en el período comercial en que ésta se genera de no mediar la exención señalada anteriormente, **sin que sea aplicable para su otorgamiento incluir dicho crédito como incremento en la Línea 10 (Código 159), de conformidad a lo dispuesto en el inciso final del Art. 54 N° 1 de la LIR, ya que en la especie las empresas favorecidas con las franquicias que se comentan, no están obligadas a efectuar un desembolso efectivo por concepto del citado tributo de categoría**”.* (Suplemento Tributario 2015, p. 109; Suplemento Tributario 2016, p. 115; Suplemento Tributario 2017, p. 117-118). [El destacado es nuestro].

Los anotados suplementos tributarios, fueron bien específicos en considerar la improcedencia de efectuar incremento para los propietarios de empresas acogidas a Ley Navarino en la declaración anual de renta del formulario 22, tanto así, que especialmente son indicados en la sección “*Contribuyentes que no deben efectuar el Incremento por Impuesto de Primera Categoría... (Código 159)*”, identificando a:

*“Los propietarios, socios y accionistas de empresas instaladas en las zonas que señalan las Leyes N°s. 18.392/85 ..., ya que en la especie las empresas o sociedades favorecidas con las franquicias tributarias que establecen dichos textos legales, **no han efectuado ningún desembolso efectivo por concepto de Impuesto de Primera Categoría**”.* (Suplemento Tributario 2015, p. 228; Suplemento Tributario 2016, p. 252; Suplemento Tributario 2017, p. 247; Suplemento Tributario 2018, p. 362) [El destacado es nuestro].

Sin perjuicio del análisis de los suplementos que hasta aquí se ha señalado, conviene contrastar lo instruido específicamente por el SII, con ocasión de la Reforma Tributaria impulsada en la Administración de Michelle Bachelet<sup>233</sup> y su complemento<sup>234</sup>:

*“Dicho crédito por IDPC se aplicará con la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean retiradas, remesadas, distribuidas desde la empresa o atribuidas por ésta, según el caso, **aplicando el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los Arts. 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR (salvo en el caso de la renta atribuida)**, y sin que el eventual excedente de dicho crédito que resulte tenga derecho a devolución”.* (Circular N° 49, 14.07.2016). [El destacado es nuestro].

Como se observa, es en razón del reemplazo del sistema tributario totalmente integrado por los nuevos regímenes atribuido y semi integrado, junto a la modificación de que fue objeto la Ley Navarino para adaptarla a dichas nuevas reglas de determinación de impuestos, que el SII efectúa un análisis distinto al que se venía planteando, en el sentido de aplicar de aquí en más, el incremento a las rentas para el método semi integrado, pero no así, a las rentas del método atribuido.

<sup>233</sup> Ley N°20.780, Chile.

<sup>234</sup> Ley N°20.899, Chile.

No existe mayor detalle del análisis efectuado por el SII para tal cambio de criterio, puesto que en ambos métodos –semi integrado y atribuido– la empresa acogida a Ley Navarino sigue estando sin pagar IDPC, manteniendo su propietario el derecho a crédito tributario en la determinación del impuesto final, pues la exención y el crédito son conferidos por el Art. 2° de la Ley N°18.392 y no por la LIR. En ambos métodos el propietario seguirá recibiendo o atribuyéndosele la misma cuantía de la renta bruta generada por la empresa, toda vez que la antedicha renta bruta no se ha visto rebajada por el IDPC, ya que aquel nunca se pagó, y, entonces, no se entiende la diferenciación que efectúa la Administración Tributaria para exigir incrementar la renta calculada bajo el sistema semi integrado y no así para la renta computada por el método atribuido.

Peor aún, la citada Circular N°49 de 2016, entró en vigencia a partir del 01.01.2017, pero los suplementos tributarios que hemos analizado no han incorporado el criterio de efectuar incremento para el sistema semi integrado, por lo que es el propio SII quien entra en contradicción con sus instructivos.

Fue sólo a partir de la operación renta 2019 que el suplemento tributario hace caso a la exégesis de la referida Circular N°49 de 2016, al acotar a los contribuyentes que no deben efectuar el incremento por IDPC a quienes se les atribuya renta, cuando explica como confeccionar el Formulario 22, específicamente el código 159 de la línea 14:

*“Los propietarios, socios y accionistas de empresas instaladas en las zonas que señalan las Leyes N°s. 18.392/85 ..., **que declaren rentas en la línea 5 del F-22**, ya que en la especie las empresas o sociedades favorecidas con las franquicias tributarias que establecen dichos textos legales, no han efectuado ningún desembolso efectivo por concepto de IDPC al estar exentas de dicho tributo de categoría; y además en la citada línea se está declarando la renta bruta de la cual no se ha deducido el citado gravamen de categoría”.* (Suplemento Tributario, 2019, pág. 296). [El destacado es nuestro].

La línea 5 señalaba las rentas del sistema atribuido, y solo respecto de ellas se ha señalado que no procede incremento, entendiéndose por descarte, que las rentas del método semi integrado deben incrementarse.

Este parecer, mantuvo su rigor en la operación renta 2020, replicando íntegramente su tenor<sup>235</sup>, cuando aún se encontraban vigente los métodos semi integrado y atribuido.

A partir de las enmiendas al sistema tributario generadas en la Administración de Sebastián Piñera<sup>236</sup>, que eliminó el sistema atribuido, pero mantuvo al semi integrado, sin volver a un método totalmente integrado –salvo en lo que se refiere al régimen para Pymes del nuevo Art. 14 D) N°3 de la LIR–, el SII dictó nuevas instrucciones al respecto, que señalan:

<sup>235</sup> Servicio de Impuestos Internos, Suplemento Tributario, 2020, p. 143.

<sup>236</sup> Ley N°21.210, Chile.

*“Por su parte, las instrucciones de este Servicio sobre el crédito a que se refieren los párrafos anteriores, contenidas en la Circular N° 36 de 1992 para la Ley N° 19.149, y en la Circular N° 48 de 1985 para la Ley N°18.392, resultan aplicables en lo pertinente, considerando que las modificaciones que se han realizado, incluyendo aquellas introducidas por la Ley, no las alteran en forma sustancial”.* (Circular N° 60, 11.09.2020) [El destacado es nuestro].

La mención está dirigida al tratamiento del crédito tributario para los propietarios de empresas acogidas a la Ley Navarino, no obstante la exención del Impuesto de Primea Categoría, sin hacer mención al incremento, remitiéndose a la Circular N°48 de 1985 y no a la Circular N°49 de 2016, puesto que ésta última debe entenderse por derogada, ya que aquella estaba circunscrita a la Reforma Tributaria de la ex Presidenta Bachelet, que imperó hasta la operación renta 2020, superada por la Modernización Tributaria del Presidente Piñera en 2020.

Sin embargo, para la operación renta 2021, las instrucciones emitidas para la confección del Formulario 22, precisan:

*“Asimismo, los propietarios de empresas instaladas en las zonas que señalan la Ley N°18.392 (territorio de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena ubicadas en los límites que indica dicho texto legal), la Ley N°19.149 (comunas de Porvenir y Primavera, ubicadas en la Provincia de Tierra del Fuego), la Ley N°19.709 (comuna de Tocopilla) y el DS N° 341 de 1977, no obstante la exención de IDPC que favorece a las citadas empresas, tienen derecho al crédito por IDPC establecido en los Art. 56, N°3, y 63 de la LIR, en los porcentajes que establecen dichas normas, considerándose para este solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas con el citado impuesto de categoría, **debiendo incluirse en el código 159 el respectivo incremento**”.* (Suplemento Tributario, 2021, pág. 62). [El destacado es nuestro].

Como puede apreciarse, la interpretación de que debe existir incremento, tiene su origen en una circular que se encuentra tácitamente derogada, puesto que el sistema tributario general imperante, no es el propiciado por las leyes N°s 20.780 y 20.899, de los años 2014 y 2016, respectivamente, sino que, el sistema tributario que hoy nos rige es el consagrado en la ley N°21.210 de 2020, cuerpo jurídico al que le son aplicables las Circulares N°s 60 de 2020 y 48 de 1985, pero no la N°49 de 2016, debiendo respetarse los beneficios de la Ley Navarino, tal como fueron concebidos en su origen.

## CONCLUSIÓN

Como se ha analizado, la resolución que aprueba la instalación de una empresa al amparo del estatuto especial de la Ley N°18.392, una vez reducida a escritura pública tiene el carácter de contrato que hace invariables todas las franquicias de esta ley para la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como, a sus sucesores o causahabientes a cualquier título, sin que las futuras leyes puedan alterar el régimen de beneficios.

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, como enseña el Dr. Hernán Corral<sup>237</sup>, razonamiento también empleado por Contraloría General de la República<sup>238</sup>, cuando aclara que la reducción a escritura pública de la resolución aprobatoria de instalación tiene el carácter de un contrato, comprometiendo al Estado a respetar el estatuto preferente sin alteraciones, estando impedida la Administración de dejar de cumplir sus obligaciones ni de modificarlas, sin el consentimiento de la otra parte.

En línea con lo anterior, la Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas<sup>239</sup>, reconoce al “*contrato ley*” como el ejercicio de parte del Estado de su, *ius imperium*, creando garantías y otorgando seguridades, sometiéndose plenamente al régimen jurídico previsto en el contrato y a las disposiciones legales a cuyo amparo se suscribió éste. Además, el Estado está comprometido a una obligación de no afectar mediante leyes futuras los alcances del *contrato-ley*, lo que constituye un acto de poder y no un acto privado<sup>240</sup>.

Pero como hemos desarrollado a lo largo de este trabajo, no ha existido un cambio legal propiamente tal, que verse sobre la exención de IDPC para las empresas acogidas a la Ley Navarino, ni tampoco, sobre el derecho a crédito tributario en contra de impuestos finales para sus propietarios, que haya modificado los beneficios de la Ley N°18.392, más allá de la adecuación al nuevo método general de tributación, primero por la eliminación del sistema integrado<sup>241</sup>, y luego por la derogación de los regímenes 14 ter y atribuido<sup>242</sup>. Tampoco ha existido ninguna enmienda sobre el tratamiento del crédito tributario y el incremento que siempre versan sobre rentas que han sido afectadas con IDPC.

Lo único que ha ocurrido, es una interpretación del SII, vertida en un instructivo<sup>243</sup> que debe entenderse derogado tácitamente, pues el mismo se refiere a los cambios al sistema tributario efectuados por una ley que ya no se encuentra vigente.

Visto así, si leyes futuras no pueden alterar las cláusulas del *contrato-ley*, con menor razón lo podrán hacer los instructivos de la Administración, que simplemente están determinando el sentido y alcance de las disposiciones legales, que para colmo, en el caso que nos convoca, las mismas ya no aplican, de forma tal que no existe justificación para insistir en el deber de incrementar las rentas afectas a impuestos finales, por el hecho de invocar el crédito tributario que concede la Ley Navarino, si las mismas rentas no estuvieron gravadas en Primera Categoría, máxime cuando claramente el inciso tercero del Art. 2° de la Ley N°18.392, entrega el anotado beneficio con una limitación, al expresar: “*considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han*

<sup>237</sup> Corral (2013).

<sup>238</sup> Dictamen N°16.780 (1988).

<sup>239</sup> Sentencia Rol N°728-2017, Protección (2019).

<sup>240</sup> Sentencia Rol N°3-2015, Tributario (2015).

<sup>241</sup> Ley N°20.780, Chile.

<sup>242</sup> Ley N°21.210, Chile.

<sup>243</sup> Servicio de Impuestos Internos, Circular N°49 de 2016.

*estado afectadas por el impuesto de primera categoría*”, lo que imposibilita considerar tal incremento.

## BIBLIOGRAFÍA

- Boada Iduya, M., y Luchessi, M. (2019). Tributación de las Rentas de Servicios Personales Independientes a la Luz del Convenio Chile-Argentina. *Anuario de Derecho Tributario N°11, Universidad Diego Portales*.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°48. (05.12.1985).
- Boada Iduya, M., & Luchessi, M. (2019). Tributación de las Rentas de Servicios Personales Independientes a la Luz del Convenio Chile-Argentina. *Anuario de Derecho Tributario N°11, Universidad Diego Portales*, 118.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°48. (05.12.1985).
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°49. (14.07.2016).
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°60. (11.09.2020).
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°9. (02.01.1987).
- D.F.L. N°2, Ministerio de Hacienda. (10 de Agosto de 2001). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de Aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley N°341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas: <http://bcn.cl/1w8ak>.
- D.F.L. N°3, Ministerio de Hacienda, texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L. N° 15. (10 de Agosto de 2001). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley N°15, de 1981, que establece el Estatuto del Fondo de Fomento y Desarrollo creado por el Artículo 38 del Decreto Ley N° 3.529, de 1980: <http://bcn.cl/1xa41>.
- DL N°824, Ley sobre Impuesto a la Renta. (31 de Diciembre de 1974). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de aprueba texto que indica de la ley sobre Impuesto a la Renta: <http://bcn.cl/2f7ce>.
- Decreto N°1101, MOP, Texto definitivo del DFL N° 2, de 1959, Viviendas Económicas. (18 de Julio de 1960). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de fija el texto definitivo del Decreto con Fuerza de Ley N° 2. del año 1959, sobre plan habitacional: <http://bcn.cl/2111w>
- Dictamen N°16.780. (07.06.1988). Contraloría General de la República.
- Dictamen N°53.412. (13.11.2008). Contraloría General de la República.
- El Mercurio. (05.12.2013). <https://www.elmercurio.com/legal/movil/detalle.aspx?Id=902574&Path=/0D/C5/>.
- García C., C., & Mansilla G., P. (2020). Estatutos Preferentes Entregados al Intendente Regional. *Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile*, 117-152.
- García Castillo, C. (2019). *La Encriptada Ley Navarino*. Ediciones Universidad de Magallanes.
- Historia Fidedigna de la Ley N° 18.392. (1985). Biblioteca del Congreso Nacional.
- Hurtado Araneda, H. (2018). *Tributación Internacional*. Santiago: Thomson Reuters.
- Ley N°18.392, Ley Navarino. (14 de Enero de 1985). *Biblioteca del Congreso Nacional*. obtenido de establece un regimen preferencial aduanero y tributario para el territorio

- de la XII Region de Magallanes y de la Antartica Chilena, por un plazo de 25 años: <http://bcn.cl/1uvt5>.
- Ley N°18.591, Normas de Administración Financiera. (03 de Enero de 1987). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de normas complementarias de administracion financiera, de incidencia presupuestaria y de personal: <http://bcn.cl/2idkm>.
- Ley N°18.985, Reforma Tributaria. (28 de Junio de 1990). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece normas sobre reforma tributaria: <http://bcn.cl/2m0n4>.
- Ley N° 19.149, Ley Tierra del Fuego. (06 de Julio de 1992). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece regimen aduanero y tributario para las comunas de Porvenir y Primavera de la Provincia de Tierra del Fuego, de la XII Region de Magallanes y de la Antartica Chilena: <http://bcn.cl/1vh62>.
- Ley N°19.420, Ley Arica. (23 de Octubre de 1995). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece incentivos para el desarrollo economico de las provincias de Arica y Parinacota y modifica cuerpos legales que indica: <http://bcn.cl/1uw6y>.
- Ley N°19.606, Ley Austral. (14 de Abril de 1999). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece incentivos para el desarrollo economico de las regiones de Aysen y de Magallanes, y de la provincia de Palena: <http://bcn.cl/1vh4x>.
- Ley N°19.853, Bonificación a la Mano de Obra en Zonas Extremas. (11 de Febrero de 2003). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de crea una bonificacion a la contratacion de mano de obra en las regiones I, XV, XI, XII y provincias de Chiloe y Palena: <http://bcn.cl/2nz8v>.
- Ley N°19.880, Bases de los Procedimientos Administrativos. (29 de Mayo de 2003). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los organos de la administracion del Estado: <http://bcn.cl/1uv5j>.
- Ley N°20.780, Reforma que modifica el sistema de tributación. (29 de Septiembre de 2014). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario: <http://bcn.cl/2fa17>.
- Ley N°20.899, Simplifica el Sistema Tributario. (08 de Febrero de 2016). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias: <http://bcn.cl/2k1ds>.
- Ley N°21.210, Moderniza la legislación tributaria. (24 de Febrero de 2020). *Biblioteca del Congreso Nacional*. Obtenido de moderniza la legislación tributaria: <http://bcn.cl/2f9fr>.
- Sentencia Rol N°3-2015, Tributario. (06.07.2015). Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas..
- Sentencia Rol N°38.754-2017. (22.01.2018). Excma. Corte Suprema.
- Sentencia Rol N°568-2017, Protección. (29.08.2017). Iltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas.
- Sentencia Rol N°728-2017, Protección. (13.06.2019). Corte de Apelaciones de Punta Arenas.
- Suplemento Tributario. (2015). Servicio de Impuestos Internos.
- Suplemento Tributario. (2016). Servicio de Impuestos Internos.
- Suplemento Tributario. (2017). Servicio de Impuestos Internos.
- Suplemento Tributario. (2018). Servicio de Impuestos Internos.

Suplemento Tributario. (2019). Servicio de Impuestos Internos.

Suplemento Tributario. (2020). Servicio de Impuestos Internos.

Suplemento Tributario. (2021). Servicio de Impuestos Internos.

Valenzuela, M. (Octubre de 2019). Ponencia Derecho Tributario Internacional I, Impuesto Adicional. *Programa de Magister en Derecho Tributario*. Santiago: Universidad Diego Portales.