

FRANQUICIA TRIBUTARIA DE LA LEY N° 19.606 (LEY AUSTRAL)
FRANCHISE TAX OF LAW N° 19.606 (AUSTRAL LAW)

Christian García Castillo*

RESUMEN: La Ley N° 19.606 contempla un crédito tributario a rebajar del impuesto a la renta de primera categoría, por las inversiones que se radiquen en el territorio austral del país, para ciertas actividades económicas y por determinados bienes, que, atendido lo encriptado de sus disposiciones, existe confusión en la procedencia de la franquicia para ciertas situaciones, siendo importante entender cuáles son los beneficiarios a que dicho precepto apunta y los mecanismos para acceder a su goce.

PALABRAS CLAVES: Crédito tributario de ley austral, actividad o giro del inversionista, bienes físicos del activo inmovilizado.

ABSTRACT: Law No. 19,606 contemplates a tax credit to be reduced from the first category income tax, for investments that are located in the southern territory of the country, for certain economic activities and for certain assets, which, in accordance with the encryption of its provisions, There is confusion in the origin of the franchise for certain situations, being important to understand which are the beneficiaries to which said precept points and the mechanisms to access their enjoyment..

KEYWORDS: Southern law tax credit, activity or line of business of the investor, physical assets of fixed assets.

1. INTRODUCCIÓN

Las zonas extremas del país han tenido históricamente un tratamiento especial como parte de una política general del Estado de Chile, para estimular la actividad económica e impulsar su poblamiento, como la Ley N° 19.606¹, cuyo Capítulo I, “*Del Crédito Tributario*”, otorga franquicias para las inversiones del sector privado radicadas en el territorio austral, dedicadas a la producción de bienes y prestación de servicios.

Sin perjuicio de dicha intención, por tratarse de un régimen excepcional que involucra beneficios tributarios, la administración fiscal² ha sostenido que sus disposiciones deben

* Contador Auditor, Universidad de Magallanes, 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. Recibido el 28 de enero de 2021, aceptado el 26 de junio de 2021.

¹ Ley N° 19.606, Ley Austral, publicada el 14 de abril de 1999.

² En rigor, esa postura es un resabio de la teoría que, en el pasado, sostenía que las normas tributarias eran reglas excepcionales u odiosas, por lo que siempre debían ser interpretadas de manera restringida. El Servicio de Impuestos Internos trata de hacer perdurar dicha teoría, pero solamente respecto de las exenciones. GIULIANI FONROUGE, Carlos (2011): *Derecho financiero* (Buenos Aires, 10ª ed., La Ley) Vol. I, pp. 94-96.

interpretarse restrictivamente, sin que sea pertinente extender la franquicia a situaciones no previstas por el legislador, como tampoco, imponer mayores requisitos que los que la norma contempla, no siendo oportuno que por la vía administrativa se incorpore o excluyan determinadas actividades económicas o cierto tipo de inversiones. He aquí la controversia principal entre la Administración y los particulares, pues la Ley N° 19.606 contempla un mecanismo de verificación previa a la inversión, como forma de otorgar certeza jurídica al particular, mediante una petición administrativa a la autoridad territorial, que aprueba o rechaza el proyecto por resolución, desconcentración funcional por ley que, al abarcar materias tributarias, y dada la regulación del artículo 126 del Código Tributario³, impide cualquier reclamación en sede administrativa y en la jurisdiccional especial tributaria y aduanera porque, como lo ha resuelto la Corte Suprema, ningún acto de la administración está exento del control judicial⁴.

El problema radica en que las instrucciones administrativas fijadas por el SII⁵ para la aplicación de la Ley Austral, no han reunido a cabalidad las transformaciones de que ha sido objeto el texto legal, pues el criterio del órgano fiscalizador excluye del beneficio a varios sectores económicos, interpretando que la producción de bienes corresponde a la fabricación en serie; que la prestación de servicios es hacia terceros y que no implica transferencia de bienes; que los activos fijos incorporados deben permitir el inicio de una nueva actividad económica o la ampliación de una existente, de manera que el proyecto de inversión debe significar una mayor productividad o una mejor calidad; y que se deben excluir de la franquicia a las actividades meramente primarias, extractivas y comerciales.

En el presente artículo desarrollamos una crítica a la citada interpretación, que no se condice con el sentido y alcance de las disposiciones de la ley, pues las circulares del SII se han deslizado como una suerte de ejercicio de potestades legislativas, atentando contra los preceptos de la propia norma jurídica, expresamente vertidos en su texto.

2. ASPECTOS GENERALES

2.1. Franquicias

La norma contempla dos beneficios: 1) el crédito tributario en contra del IDPC⁶, y 2) la dispensa sobre los PPM⁷ para aquellos contribuyentes que, con ocasión del referido crédito, su impuesto será absorbido total o parcialmente, sin que deban efectuar un desembolso para cubrir su importe.

³ D.L. N° 830, Código Tributario, 1974.

⁴ El ejercicio de toda potestad pública, incluso la discrecional, está sometida al control judicial. *Edgardo Abarca Miranda con Subsecretaria para las Fuerzas Armadas* (2021): Corte Suprema, 21 de abril de 2021 (protección) rol 5.303-2021, c. octavo.

⁵ Servicio de Impuestos Internos.

⁶ Impuesto a la renta de primera categoría.

⁷ Pagos provisionales mensuales.

Respecto al crédito tributario, este corresponde a una fracción del valor de las erogaciones que superen las 500 UTM⁸ en bienes sujetos al beneficio, situándose en 32% por la inversión de hasta 200.000 UTM; 15% por aquella parte que rebase dicho límite y no sobrepase de 2.500.000 UTM; y 10% por la porción excedente; sin perjuicio que el máximo a impetrar por el contribuyente será de 80.000 UTM.

En lo que se refiere a la suspensión total o parcial de los PPM, cuando el crédito estimado de Ley Austral para el ejercicio, exceda o sea igual del promedio de IDPC determinado por el contribuyente durante los últimos 3 años, la suspensión será total; en caso contrario, la suspensión será de hasta por un monto equivalente al 25% de los desembolsos totales destinados a las inversiones sujetas al beneficio. La suspensión total sólo podrá invocarse por quienes tengan al menos 3 declaraciones de renta. Con todo, la suspensión total o parcial procederá previa petición administrativa ante el SII a partir del mes siguiente en que ésta se presente.

2.2. Beneficiarios

Los favorecidos corresponden a tres grupos diferentes entre sí, que reúnen características distintas, cuyos bienes son de naturaleza disímil y con destinos diversos, resultando fundamental este discernimiento, pues los requisitos exigidos para un determinado tipo de privilegiado no son extensibles para los demás, como se desprende de la lectura del artículo 1° de la Ley N° 19.606, específicamente de sus incisos segundo, tercero y cuarto, que distingue a los beneficiarios como:

- 1) Inciso segundo: quienes efectúen inversiones en bienes físicos del activo inmovilizado que correspondan a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos, directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio.
- 2) Inciso tercero: quienes inviertan en activos físicos nuevos o usados reacondicionados importados sin anterior registro en el país, que correspondan a:
 - a) embarcaciones y aeronaves destinadas exclusivamente a servicios de transporte o turismo en la zona al sur del paralelo 41° o aquella comprendida entre los paralelos 20° y 41° latitud sur y los meridianos 80° y 120° longitud oeste, que operen servicios regulares o de turismo que incluyan la provincia de Palena, la XI o la XII regiones;
 - b) remolcadores y lanchas, destinadas a prestar servicio a naves en la provincia de Palena, la XI o la XII regiones.
- 3) Inciso cuarto: quienes inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de

⁸ Unidades tributarias mensuales.

almacenaje, y las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas.

2.3. Territorio y vigencia

Los bienes incorporados al proyecto de inversión, deben estar adquiridos o terminados de construir hasta el 31.12.2035, mientras el crédito tributario podrá ser recuperado hasta el año 2055, lo que se traduce en la posibilidad de sumar inversiones hasta la fecha señalada y la facultad de arrastrar los remanentes del crédito tributario hasta la operación renta de abril de 2055, perdiendo el derecho de impetrar los saldos sin utilizar, luego de esa declaración.

El territorio favorecido corresponde a la zona austral del país, que comprende a la provincia de Palena y a las Regiones XI y XII, área donde deben efectuarse las inversiones, radicando y operando los bienes sujetos al beneficio, para los fines previstos en la norma.

Sin embargo, para las embarcaciones y aeronaves – que debe incluir servicios regulares en la provincia de Palena y a las Regiones XI y XII – el espacio geográfico de operación corresponde a:

1. la parte sur del paralelo 41° latitud sur,
2. la porción comprendida entre los paralelos 20° y 41° latitud sur y los meridianos 80° y 120° longitud oeste.

2.4. Restricciones y prohibiciones

Existen restricciones para los beneficiarios – indicadas en los artículos 4° y 5° – con un horizonte de 5 años, constituidas por la condición de no enajenar los bienes o de no destinarlos a un fin diferente del cual fueron favorecidos, así como, la limitación de sacarlos del área del beneficio, donde deben radicarse y operarse; es decir, son restricciones temporales.

Igualmente, hay prohibiciones – apuntadas en el artículo 6° – que excluyen del derecho al crédito tributario a contribuyentes que adeuden al Fisco sumas giradas en virtud del artículo 24 del Código Tributario o gravámenes y/o sanciones aduaneras, como también, la incompatibilidad de esta franquicia con cualquier otra bonificación otorgada por el Estado sobre los mismos bienes, dispuesta especialmente para favorecer a la zona austral. Estas prohibiciones son de carácter permanente.

La infracción a las restricciones señaladas – enajenación, cambio de destino, deslocalización y operación fuera de la zona – como también, a sus prohibiciones – uso del beneficio por deudores del Fisco de tributos de recargo y aduaneros, o favorecidos con otras bonificaciones territoriales – son sancionadas con la devolución del gravamen no enterado en arcas fiscales por la aplicación del crédito tributario, que será considerado como impuesto de retención, pudiendo el SII girarlo de inmediato conjuntamente con los reajustes, intereses y multas, sujetándose a lo que dispone el artículo 64 del Código Tributario.

Ahora bien, el SII podrá autorizar la enajenación o el cambio de destino de los bienes antes del plazo de 5 años, como también su salida de la zona austral, lo que no evita la

devolución del impuesto no enterado en arcas fiscales por la aplicación del crédito tributario, con los reajustes, intereses y multas ya señalados. Empero, existen dos excepciones al cobro: 1) cuando el contribuyente peticione el cambio de destino o enajenación de los bienes, luego de un año de iniciadas las actividades del proyecto de inversión, acreditando su inviabilidad económica, y 2) cuando la reparación de los bienes así lo exija, por un plazo de tres meses prorrogable hasta por un año, por razones fundadas, sancionándose los excesos en el plazo permitido con una multa mensual equivalente al 1% del valor de adquisición del bien, reajustado en UTM, atraso que no podrá superar los seis meses.

2.5. Forma de acceder a los beneficios

Para acceder al beneficio del crédito tributario, el contribuyente tiene dos alternativas: 1) invocar el beneficio de pleno derecho, informando al SII en la primera declaración del impuesto a la renta que debe formular por el año comercial en que adquirió o terminó de construir el bien o dio término al proyecto; o 2) peticionar a la Dirección Regional del SII, que verifique si la inversión que desea realizar cumple con los requisitos para gozar del beneficio, acompañando un detalle técnico del proyecto, su fecha de término, una especificación de los bienes que se adquirirán, el monto total de la inversión y otros antecedentes que requiera la autoridad territorial, la que deberá pronunciarse dentro de 45 días hábiles, que ante la ausencia de respuesta se entenderá que ella es la aprobación del derecho al crédito, para lo cual el contribuyente podrá exigir que se certifique ese hecho.

En cambio, la suspensión de PPM sólo es posible por petición administrativa, acompañando el detalle técnico del proyecto, sus fechas estimadas de inicio y término, una especificación de los bienes que se adquirirán o construirán y el monto total de la inversión, además de la declaración jurada que determine – a través de la comparación del crédito tributario estimado y el promedio de impuesto pagado en los 3 últimos ejercicios – si la suspensión será total o parcial, que comenzará a regir por los PPM correspondientes a los ingresos del mes de la presentación de la declaración jurada referida, y hasta el término de ese año comercial, pudiendo prolongarse la suspensión para los meses siguientes, complementando la declaración jurada. Como se observa, más que una petición de suspensión de PPM, este procedimiento es realmente un aviso del contribuyente al SII en dicho sentido.

3. HISTORIA Y MODIFICACIONES

La génesis de esta norma se puede rastrear hasta la creación del comité interministerial para el desarrollo de Aysén⁹, donde el Gobierno siguió el modelo aplicado para Arica, formulando un Plan Estratégico para el Desarrollo de la Zona Austral, incluyendo en éste, además de la Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo, a la de Magallanes y de la Antártica Chilena y a la provincia de Palena, a partir de la constatación que el señalado comité pudo obtener durante el año 1995, de las entrevistas en terreno, dando cuenta de la

⁹ Decreto N° 2.885, Ministerio del Interior, 1995.

necesidad de apoyar la inversión privada en ciertos sectores, tales como la ganadería, la pesca, energía, la silvicultura, la acuicultura, el turismo y los servicios portuarios¹⁰.

El texto original de la Ley N° 19.606, publicado el 14.04.1999, contemplaba como fecha límite para efectuar inversiones, el 31.12.2008; pero permitía el uso del remanente de crédito hasta el año 2030; enumerando una serie de bienes sujetos al beneficio, según los fines a que fueran destinados, favorecidos con porcentajes diferentes, atendido el objeto y monto de inversión, la que debía superar un mínimo de 2.000 o 1.000 UTM dependiendo de la localidad, a partir del cual se computa la franquicia; sin el tope de 80.000 UTM como crédito máximo a impetrar; donde el procedimiento de verificación, como trámite previo a la inversión, era bastante más engorroso, aunque limitado al plazo de 45 días para la respuesta oportuna, o la aplicación del silencio administrativo positivo en su ausencia. Tampoco contemplaba la posibilidad de suspender los PPM.

Así, los beneficiarios – a diferencia de lo que hoy establece el texto vigente – estaban resumidos a sólo dos tipos de contribuyentes: 1) los que adicioneen activos inmovilizados correspondientes a construcciones, maquinarias y equipos, directamente vinculados a la producción de bienes o prestación de servicios de su giro, de un catálogo de bienes compuesto por 9 ítems, de acuerdo al sector económico que se detallaba en el antiguo artículo 1°, inciso tercero, literales a) hasta la i); y 2) los que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m² construidos y las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m².

El catálogo de 9 ítems de activos fijos referido, se podría resumir como: a) naves y aeronaves dedicadas al transporte y al turismo; b) inmuebles, equipamientos e instalaciones anexas, explotados preferentemente con fines turísticos; c) construcciones maquinarias y equipos para proyectos innovativos de cultivo y crianza de especies biológicas; d) construcciones, maquinarias, equipos e instalaciones para la elaboración de bienes a través de la transformación industrial, incluyendo la generación y trasmisión de energía eléctrica; e) obras de infraestructura, maquinarias y equipos orientados a la prestación para sí o para terceros, de servicios al transporte vial, marítimo o aéreo; f) remolcadores y lanchas destinadas a prestar servicios a otras naves; g) construcciones maquinarias y equipos para proyectos innovativos de cultivo o crianza de especies avícolas, pecuarias o acuícolas; h) construcciones, maquinarias y equipos para servicios de análisis de laboratorio, control de calidad, certificación de conformidad, industriales, control fitosanitario o zoonosanitario; y, finalmente, i) construcciones, maquinarias y equipos, ocupados en la prestación de servicios de investigación aplicada.

Por lo tanto, resulta fundamental entender que el texto de ley original había previsto favorecer sólo a determinados sectores económicos, privilegiando además dentro de los asistidos, a algunos por sobre otros, al conceder porcentajes de crédito diferenciados, pues el primer tramo de inversiones – por la parte que superasen el mínimo de 1.000 o 2.000 UTM,

¹⁰ Historia de la Ley N° 19.606, 1999, págs. 4-49.

e inferiores a 200.000 UTM – se les concedía un 40% o un 20% de crédito tributario, atendiendo justamente el destino de los bienes; pero conservando la igualdad para los siguientes dos tramos, de inversiones menores a 2.500.000 UTM, o de iguales o mayores a dicho límite, en 15% y 10%, respectivamente.

El trabajo interministerial para Aysén siguió funcionando, promocionando nuevos incentivos de rango legal, que se tradujeron al poco tiempo de vigor de la Ley N° 19.606, en enmiendas a ésta mediante la dictación de la Ley N° 19.946¹¹, motivada por la necesidad de extender el beneficio a todo tipo de inversión que cumpla las exigencias legales, sin discriminar por sector o actividad económica, generalizando el crédito tributario para permitir captar o atraer todo tipo de actividades productivas, fomentando especialmente las inversiones relacionadas al turismo, extendiendo también el incentivo para las pequeñas empresas, otorgando el crédito por toda la inversión, pero manteniendo la exigencia de un monto mínimo de ella¹².

Al respecto, tres cosas necesitan ser precisadas: en primer lugar, que el crédito tributario a la data de discusión de las modificaciones de la Ley N° 19.946, operaba para aquella parte de la inversión que superase las 2.000 o 1.000 UTM, dependiendo de la localidad, de manera que las Pymes reclamaban quedar fuera del beneficio o al menos sentían una merma, producto de que aquella porción de inversión inferior al mínimo señalado no era favorecida con el crédito tributario, el que comenzaba a computarse recién para el tramo que sobrepasara tal piso. En segundo lugar, la actividad turística ya estaba contemplada en la Ley Austral, con un crédito tributario que podía alcanzar el 40% de la inversión y que incluía no sólo a los inmuebles, sino también a su equipamiento e instalaciones anexas, de forma que nada nuevo aportaba la enmienda propiciada, sino por el contrario, vino a deteriorar el beneficio para este sector. En tercer lugar, la encriptada redacción aprobada del proyecto de ley, cuestiona que efectivamente todos los intervinientes hayan pensado en extender el beneficio a todos los sectores económicos, pues más sencillo hubiera sido indicar la franquicia para los contribuyentes que incorporen activos fijos consistentes en construcciones, maquinarias y equipos, y para los que inviertan en la construcción de edificaciones.

En efecto, si bien es cierto que se logró corregir un error para permitir acceder al crédito por todo el valor de la inversión y no solamente por la parte que supere el mínimo exigible, hay que recordar que aquel yerro nació de establecer los tres tramos de inversión, para cada uno de los cuales corresponde un porcentaje de crédito diferente; que de haberse seguido el patrón de la Ley Arica – de donde se copió el Capítulo I de la Ley Austral – no se habría generado tal perjuicio para las Pymes, pues el primitivo texto de la norma que favoreció al norte del país¹³, no discriminaba por tramos de montos de inversión, aun cuando exigiera un mínimo de ésta.

¹¹ Ley N° 19.946, modifica crédito tributario de la Ley Austral y amplía zona de extensión de la Zona Franca de Punta Arenas, publicada el 7 de marzo de 1997.

¹² Historia de la Ley N° 19.946, de 2004, pp. 6-8.

¹³ Ley N° 19.420, Ley Arica, publicada el 23 de octubre de 1995.

Así, el inciso noveno del artículo 1° de la Ley Austral, es modificado por la Ley N° 19.946, cuyo artículo 1° letra e) uniforma los porcentajes de crédito, sin discriminar ya el tipo de actividad, estableciendo su cuantía en 32% para la parte de las inversiones de hasta 200.000 UTM, 15% para la porción que sobrepase el límite anterior y menores a 2.500.000 UTM, y 10% para la fracción igual o mayor a 2.500.000 UTM; agregando al artículo 1° de la Ley Austral un nuevo inciso final – como dicta el literal f) del artículo 1° de la Ley N° 19.946 – que restringe el monto de crédito tributario máximo a impetrar a 80.000 UTM.

Con relación a la actividad turística, la primera versión de la Ley Austral, en su artículo 1° inciso tercero, letra b), establecía el beneficio para “*Inmuebles, equipamiento e instalaciones anexas construidas o adquiridas nuevas, destinadas preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos*”, favorecido con un crédito de hasta el 40%, al tenor del inciso noveno y final del anotado inicial artículo 1°. En cambio, la Ley N° 19.946, mediante su artículo 1°, letras a) y c), ahora diferenció a los antiguos beneficiarios que detallaba el primitivo inciso segundo, cuyos bienes y destinos estaban referidos en el original inciso tercero, por los nuevos dos tipos distintos de favorecidos a que se refieren los actuales incisos segundo y tercero.

Por lo anterior, el vigente artículo 1° de la Ley N° 19.606, en el segundo inciso señala como beneficiarios a quienes inviertan en activos fijos, consistentes en construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos¹⁴, directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio. En cambio, el inciso tercero, ahora agrupa a otro tipo de beneficiarios, pues su tenor literal indica que “*Podrán gozar también del beneficio que establece este artículo, los contribuyentes que inviertan en activos físicos que correspondan a: ...*” enumerando a las embarcaciones, aeronaves, remolcadores y lanchas.

De esta suerte, la redacción de la Ley Austral, luego de las transformaciones efectuadas por la Ley N° 19.946, estableció ahora – en lugar de los originales 2 tipos de beneficiarios – a 3 diferentes clases de favorecidos, indicados en los incisos segundo, tercero y cuarto del artículo 1° de la Ley N° 19.606, referidos respectivamente a: 1) los contribuyentes que adicionen activos fijos consistentes en construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados a su explotación con fines turísticos, directamente vinculados a la producción de bienes o prestación de servicios; 2) los que inviertan en embarcaciones y aeronaves, para transporte y turismo, o en remolcadores y lanchas para prestar servicios a naves; y 3) los que inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m² construidos y las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m².

¹⁴ Nótese que sólo se incluyen a los inmuebles para fines turísticos, sin hacer mención del equipamiento o instalaciones anexas.

Sin embargo, no se puede pasar por alto la declaración del artículo 9° de la Ley N° 19.946:

...sin perjuicio de la extensión de la franquicia tributaria establecida en las leyes N°19.420 y N°19.606, por intermedio de la Ley N°19.669 y la presente ley, respectivamente, a los servicios comerciales preferentemente turísticos, dichas leyes no han comprendido ni comprenden a otros servicios que impliquen transferencia de bienes o que no formen parte de un proceso productivo.

Esta manifestación, surge de la discusión en el parlamento, que evaluó una mayor precisión para impedir al comercio acceder al beneficio, pero no al turismo ni la actividad productiva en general, indicación que fue anexada por el Ejecutivo ante la comisión de Hacienda del Senado¹⁵.

El término de vigencia para realizar inversiones acogidas a la Ley Austral, propició otro cambio, plasmado en la Ley N° 20.320¹⁶, cuyo artículo 1°, numeral 1, extendió la fecha para efectuar inversiones, hasta el 31.12.2011; y en el numeral 2, rebajó el monto mínimo de inversión de ciertas localidades, de 2.000 a 1.500 UTM.

Aunque justo en el límite de expiración, la ampliación de la vigencia permitió dar continuidad al esfuerzo del emprendimiento privado, que seguía siendo parte de la política del Gobierno para impulsar el desarrollo de las zonas extremas y especiales¹⁷.

Próximo al arribo de esta nueva fecha de término de la Ley Austral (31.12.2011), se gestó una nueva ampliación de su vigencia mediante el Mensaje de 03.10.2011¹⁸, cuyo trámite legislativo terminó de dar forma a la Ley N° 20.655¹⁹, abordando su artículo quinto las materias referentes a la Ley Austral, cuyo numeral 1, en la letra a) extendió el plazo para realizar inversiones acogidas a la franquicia, hasta el 31.12.2025; en la letra b) aumentó el tiempo para recuperar los remanentes del crédito tributario hasta el año 2045; en la letra c) eliminó las exigencias de completar ciertos mínimos de metros cuadrados y unidades para los que inviertan en la construcción de edificaciones; en la letra d) redujo a 500 UTM el monto mínimo de inversión sin diferenciar localidades; y el numeral 2, insertó el actual artículo 1° bis de la Ley N° 19.606, referente a la suspensión de PPM.

También debió sortear una solución para las inversiones posteriores a la fecha de expiración del anterior texto y previas a la data de publicación de la prórroga en comento, intervalo en que no estarían cubiertas por ningún beneficio; cuestión abordada en el artículo décimo de la anotada Ley N° 20.655, aplicando el crédito tributario retroactivamente desde el 01.01.2012, y la posibilidad de suspender PPM, a partir de los 90 días de la publicación de este cuerpo jurídico.

¹⁵ Historia de la Ley N° 19.946, de 2004, p. 141.

¹⁶ Ley N° 20.320, prórroga Ley Austral y modifica Zona Franca, publicada el 31 de diciembre de 2008.

¹⁷ Historia de la Ley N° 20.320, de 2008, p. 3.

¹⁸ Historia de la Ley N° 20.655, de 2013, pp. 5-21.

¹⁹ Ley N° 20.655, Incentivos Zonas Extremas, publicada el 1 de febrero de 2013.

La última enmienda vino en la Ley N° 21.210²⁰ que, en su artículo vigésimo quinto, letra a) amplió el tiempo para efectuar inversiones al 31.12.2035, y en la letra b), prorrogó el plazo para utilizar los remanentes del crédito tributario, hasta el año 2055.

4. REGULACIÓN APLICABLE

Las instrucciones administrativas fijadas por el SII²¹, detalla a los beneficiarios, donde la ley original diferenciaba únicamente a dos tipos de favorecidos: 1) los que adicioneen activos fijos vinculados a la producción de bienes o la prestación de servicios, de un catálogo especificado de 9 ítems; y 2) los que inviertan en la construcción de determinadas edificaciones.

Al respecto, la citada Circular N° 66 de 1999, en su acápite III D, para los beneficiarios del primer grupo, interpreta que la producción de bienes corresponde a la fabricación en serie; que la prestación de servicios es hacia terceros y que no implica transferencia de bienes; que los activos fijos incorporados deben permitir el inicio de una nueva actividad económica o la ampliación de una existente, de manera que el proyecto de inversión debe significar una mayor productividad o una mejor calidad; y que se deben excluir de la franquicia a las actividades meramente primarias, extractivas y comerciales.

Luego, la Administración Tributaria actualizó su normativa en una segunda circular, en atención a la corrección de que fuera objeto la Ley N° 19.606²², siendo oportuno rescatar la declaración que efectúa en el último párrafo del apartado III.1, respecto de las modificaciones de los incisos segundo y tercero del artículo 1° de la Ley N° 19.606:

Cabe reiterar que las modificaciones que se comentan sólo tuvieron por objeto reagrupar la nómina de bienes que establecía con anterioridad la ley que se modifica, por lo que los bienes que actualmente contempla dicho texto legal y que dan derecho al crédito tributario en referencia, deben cumplir con los mismos requisitos exigidos con antelación, en cuanto a su destino como inversiones en las Provincias y Regiones favorecidas; incorporados como bienes de un proyecto de inversión principal; calificados como bienes del activo inmovilizado; monto máximo a los cuales deben alcanzar los proyectos de inversión en las Regiones y Provincias señaladas, etc., aspectos todos éstos que no fueron modificados por la Ley N° 19.946, por lo que en la especie continúan plenamente vigentes las instrucciones impartidas sobre esta materia mediante la Circular N° 66, de 1999.

Por lo tanto, pese a la rotunda transformación propiciada por la Ley N° 19.946 para incorporar a todas las actividades económicas al beneficio de la Ley Austral, persiste la interpretación del literal D, apartado III, de la Circular N° 66 de 1999, manteniendo la exclusión de las inversiones no consideradas en el original texto de la Ley N° 19.606, como si no se hubiera dictado una modificación a su respecto.

²⁰ Ley N° 21.210, Modernización Tributaria, publicada el 24 de febrero de 2020.

²¹ Circular N° 66, de 1999.

²² Circular N° 47, de 2004.

5. INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA

El director del SII ha señalado²³, que el crédito tributario se imputa contra el IDPC que grava todas las rentas del contribuyente, tanto de la zona austral, como de fuera de ella, derecho que nace al término del ejercicio en que adquirió o terminó la construcción del último de los bienes que componen el proyecto, pudiendo requerir la verificación a la Dirección Regional durante la planificación de las inversiones, mas no así cuando éstas se encuentren en ejecución. No obstante, también ha aclarado²⁴, que los contribuyentes usuarios de Zona Franca, no tienen derecho al crédito de la Ley Austral por las inversiones realizadas en esas áreas preferentes, por encontrarse exentos del impuesto; sin embargo, en caso de que una inversión dentro del recinto franco permita generar simultáneamente rentas afectas y exentas del tributo, podrá acogerla proporcionalmente a la Ley Austral²⁵; y la circunstancia de efectuar inversiones en dicho perímetro para destinarlas al arrendamiento, no inhibe el uso del crédito tributario, si el contribuyente no es usuario del régimen especial y en consecuencia genera rentas afectas al IDPC²⁶.

Precisa que el IDPC financiado mediante esta franquicia es un tributo pagado, procediendo a su vez el crédito del gravamen así enterado en contra de los impuestos finales y su devolución en caso de excederles²⁷.

Explica que la Ley Austral es compatible con la exención de IVA²⁸ del artículo 12 letra B N° 10 del D.L. N° 825²⁹, relativa a la importación de bienes de capital, y con el derecho a la devolución de los remanentes de crédito fiscal originados en la adquisición de activo fijo del artículo 27 bis del mismo texto legal³⁰.

Recuerda que las instrucciones para que el director regional se pronuncie, fueron impartidas en la Circular N° 66 de 1999, debiendo aprobar o rechazar los proyectos, sin posibilidad de aceptación parcial, facultad de verificación desconcentrada por la misma Ley N° 19.606 en esa autoridad territorial, quien puede requerir informes de otros Organismos Públicos, careciendo de atribuciones el Superior Jerárquico, sin perjuicio de atender situaciones puntuales sobre un determinado proyecto, pero sin involucrarse en su aprobación³¹.

En idéntico sentido, ante una carta de un Intendente al Presidente de la República, por el rechazo de un proyecto por el director regional del SII, el director del SII vuelve a explicar que la verificación está desconcentrada funcionalmente por la Ley N° 19.606 en la autoridad territorial del Servicio, careciendo de atribuciones el Superior Jerárquico, sin perjuicio de las

²³ Oficio N° 4.153, de 1999.

²⁴ Oficio N° 553, de 2007.

²⁵ Oficio N° 2.122, de 2010.

²⁶ Oficio N° 457, de 2013.

²⁷ Oficio N° 3.179, de 2019.

²⁸ Impuesto al Valor Agregado.

²⁹ D.L. N° 825, Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, 1974.

³⁰ Oficio N° 707, de 2017.

³¹ Oficio N° 4.481, de 1999.

facultades de fijar normas administrativas, lo que se ha materializado en la dictación de la Circular N° 66 de 1999³².

Especifica que la Dirección Regional llamada a aprobar o rechazar los proyectos de inversión sometidos a verificación, es aquella correspondiente a la circunscripción donde se realizan las inversiones, sin importancia del domicilio del contribuyente³³.

También ha manifestado su discrepancia con el criterio de una Dirección Regional³⁴, que excluía del beneficio a una embarcación que prestaba servicios al mismo contribuyente, por cuanto de la lectura de la Ley N° 19.606 y lo instruido en la Circular N° 66 de 1999, se puede apreciar que la norma está redactada en el sentido material del desarrollo de la actividad, sin importar el ámbito subjetivo de la misma, concluyendo que los servicios regulados de transporte y de turismo se pueden prestar tanto a terceras personas como a la propia empresa a la cual pertenecen las embarcaciones.

Explica³⁵, que las embarcaciones y aeronaves deben considerar servicios regulares o de turismo que incluya la Provincia de Palena, la XI o la XII Regiones, para las dos zonas de operación consideradas en la normativa: 1) al sur del paralelo 41°, o 2) entre los 20° y 41° latitud sur y los meridianos 80° y 120° longitud oeste; dado que tal inclusión es coincidente con la historia de la Ley N° 19.606, ya que el Mensaje del Ejecutivo declara que:

Desde un punto de vista político administrativo, esta propuesta abarca el territorio que va desde la Provincia de Palena por el norte hasta la Provincia Antártica por el Sur.

Aclara que una aeronave adquirida mediante contrato de leasing no puede sujetarse al beneficio, pues este es un título de mera tenencia que no le otorga el carácter de activo inmovilizado³⁶ del contribuyente, pues no puede ser corregida monetariamente ni tampoco depreciada³⁷.

A su turno, ha expresado que habilitar un inmueble ya existente para que funcione una hostería, al que se le harán divisiones para las habitaciones, baños, pintura, tratamiento de muros y pisos, por las características especiales del proyecto y los montos involucrados, no puede ser calificado como una remodelación o mejora, ya que las transformaciones descritas implican construir casi en su totalidad el inmueble para destinarlo a hostería³⁸.

³² Oficio N° 937, de 2000.

³³ Oficio N° 1.518, de 2008.

³⁴ Oficio N° 4.345, de 2001.

³⁵ Oficio N° 100, de 2010.

³⁶ Discrepamos de esta interpretación, pues la ley no exige que las embarcaciones, aeronaves, lanchas y remolcadores sean activos fijos del contribuyente, bastando que éste sea simplemente el inversionista, al tenor del inciso tercero del artículo 1°, en consonancia con otras interpretaciones dadas para *los que inviertan en construcciones de edificaciones*, del inciso cuarto del mismo artículo.

³⁷ Oficio N° 276, de 2009.

³⁸ Oficio N° 4282, de 2002.

Contrariamente, atendiendo consulta de una Dirección Regional³⁹, sobre construcciones, remodelaciones y mejoras en un Hotel – incorporando nuevas redes de agua, alcantarillado, incendio, sistema eléctrico y cambio del pavimento del edificio, revestimientos, fachada y ventanas, erogaciones que representan un 120% del valor de adquisición del inmueble – el Superior recuerda que aquí se presentan en forma simultánea bienes sujetos al beneficio y marginados de este, por lo que se debe rechazar el proyecto, ya que la ley no admite aprobaciones parciales. En cuanto a las construcciones en el Hotel, aplica el criterio de un pronunciamiento anterior referido a la Ley Arica⁴⁰, que indica que por su naturaleza, debe tratarse de bienes nuevos del activo inmovilizado, lo cual solo es posible en el caso de una obra civil que comprenda a lo menos dos contratos de especialidades, de forma que los términos *remodelación y mejoras* no tienen ninguna relevancia para el otorgamiento del beneficio, ya que si ellas se realizan con las características señaladas para la construcción, acceden a éste y las que no lo cumplen quedan proscritas de la franquicia⁴¹.

Ante el rechazo de la Dirección Regional del beneficio a una sociedad que construyó y habilitó el inmueble que albergarían un Casino y un Hotel para su arriendo, basándose en el inciso segundo del artículo 1°, ya que a su juicio esa norma no incorpora el arrendamiento, sino que se refiere a construcciones, maquinarias y equipos que pertenezcan al activo inmovilizado del contribuyente que se relacione directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios; la Dirección Nacional dilucidó⁴² que en la medida que se acredite que el destino del inmueble a construir será preferentemente la explotación comercial con fines turísticos, procede el crédito tributario, aunque tales servicios sean prestados por una persona distinta de quien construye, ya sea porque le fue entregado el inmueble para tales fines por un contrato de arrendamiento o cedido de alguna otra forma.

Discierne que la construcción de un inmueble⁴³ que será arrendado para el funcionamiento de locales comerciales, no goza de la franquicia por no estar destinado a los fines que establece la Ley Austral, consistentes en su explotación comercial con fines turísticos; a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m² construidos; ni a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m²; pues sólo tendrá derecho al beneficio si se destinara a prestar servicios de bodegaje o almacenaje, en la medida en que el inmueble sea de al menos 500 m² construidos.

Señala⁴⁴, que la construcción de oficinas para actividades relacionadas a centros de cultivos acuícolas, como gerencia de producción, logística de producción, seguridad,

³⁹ Oficio N° 1.387, de 2005.

⁴⁰ Oficio N° 1.356, de 1996.

⁴¹ Aclara que esta definición, para efectos tributarios, se ha mantenido desde antes del año 1974 y después cuando la construcción aún no se gravaba con IVA, siendo necesario incluso defender el concepto ante los tribunales de justicia.

⁴² Oficio N° 2.851, de 2011.

⁴³ Oficio N° 2.892, de 2012.

⁴⁴ Oficio N° 816, de 2007.

administración de la producción y almacenaje de materias primas, debe considerarse como una construcción directamente vinculada con la producción de bienes del giro del contribuyente, del inciso segundo del artículo 1°; indicando además que para las ampliaciones de los centros de cultivos, que no se encuentran vinculadas unas a otras, el contribuyente debe acreditar que dichos proyectos determinarán un incremento en la capacidad productiva o una mejora significativa en los productos terminados, teniendo presente que el inciso séptimo del artículo 1° exige un monto mínimo de inversión, correspondiendo a la Dirección Regional verificar si la inversión en cada uno de los centros aumenta efectivamente la cantidad o calidad de los bienes producidos o se trata únicamente del reemplazo o adición de activos fijos.

También confirmó los criterios expuestos por un contribuyente solicitante⁴⁵, diferenciando los requisitos para los bienes y destinos del inciso segundo, beneficiando al propietario del activo inmovilizado; de aquellos exigidos para los bienes y destinos del inciso cuarto del artículo 1°, que favorecen al que invierta en su construcción.

Mantiene la interpretación sostenida en la Circular N° 66 de 1999, que excluye del beneficio a la edificación de viviendas en virtud de un contrato por suma alzada⁴⁶, explicando que la redacción del inciso cuarto del artículo 1° implica la inversión en la construcción de una edificación y no en la mera compra ya terminada, razón por la cual, para este tipo de beneficiarios, se admite la construcción por sí o encargada a un tercero mediante contratos de administración, pues en ambos casos el inversionista ha colocado un caudal para edificar, haciendo la infraestructura o mandándola a construir, cosa que no ocurre con los contratos de construcción a suma alzada, donde lo que se hace es adquirir una obra ya terminada por otro. Dicho criterio fue ratificado⁴⁷ y reiterado⁴⁸, apuntando como favorecido a aquel que invierta en la construcción y no a quien compre la edificación.

Precisa que una inmobiliaria que construye un establecimiento educacional y lo arrienda a un tercero⁴⁹, tiene derecho al crédito tributario pues el bien construido por ella está destinado a la prestación de servicios educacionales mediante su arrendamiento, sin que la norma legal exija que quien construya el bien raíz sea el mismo que deba prestar dichos servicios.

Como se aprecia en todos estos pronunciamientos, existen diferenciaciones en la Ley N° 19.606 que deben ser tenidas en cuenta, pues no todas las inversiones objeto de la franquicia deben estar vinculadas a la producción de bienes o la prestación de servicios del giro del contribuyente, importando más bien el destino otorgado a aquellas, según las especificaciones indicadas para cada tipo de beneficiario. Asimismo, la ley no obliga en todos los casos, que la inversión sea parte del activo inmovilizado, o que la explotación y operación de los bienes deba ser efectuada por el mismo inversionista.

⁴⁵ Oficio N° 469, de 2017.

⁴⁶ Oficio N° 4.922, de 2005.

⁴⁷ Oficio N° 1.454, de 2006.

⁴⁸ Oficio N° 862, de 2008.

⁴⁹ Oficio N° 551, de 2008.

6. JURISPRUDENCIA DE TRIBUNALES

Presentamos algunas controversias entre los inversionistas y el SII resueltas por tribunales interesantes de analizar, por cuanto hay conceptos e interpretaciones vertidas por las partes, así como, por el sentenciador, dignas de revisar en consonancia con la Ley N° 19.606 y el resto del ordenamiento jurídico.

El TTA⁵⁰ de Magallanes y de la Antártica Chilena, acogió reclamo de un contribuyente, dejando sin efecto liquidaciones practicadas por la XII Dirección Regional del SII, ordenando enmendar resoluciones que denegaron devolución de impuestos⁵¹; fallo confirmado por el tribunal de alzada⁵² y ratificada por la Excelentísima Corte Suprema⁵³.

La reclamante, sociedad comercial con giro de supermercado, ventas al por mayor y arriendo de inmuebles, acogió de pleno derecho a la Ley Austral, inversiones consistentes en construcciones que forman parte de su activo fijo destinadas al arrendamiento para el funcionamiento de un supermercado, bodegas y locales comerciales, donde el SII sostenía que no se configuraba la prestación de servicios que exige el inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 19.606.

En su contestación al tribunal, la XII Dirección Regional explica que la doctrina ha clasificado el hecho gravado para efectos de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios en básicos y especiales, y dentro de estos últimos se encuentran los asimilados a ventas y servicios; asentando que el arrendamiento de bienes inmuebles no constituye una de las actividades descritas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Renta y por ello no es un servicio, infiriendo que las empresas de prestaciones de servicios a que se refiere la Ley Austral, deben efectuar prestaciones a terceros que no impliquen transferencias de bienes, no siendo aplicable a este caso una analogía con la “Ley Arica”⁵⁴ – como pretendía el contribuyente – pues si bien pueden contemplar franquicias similares, en algunos aspectos tienen diferencias sustanciales, no siendo posible la analogía en materia tributaria.

El sentenciador, precisando las normas aplicables al caso en estudio, se detiene en la Ley N° 19.606, modificada por las leyes N°s 19.946 y 20.320, abordando en su análisis lo señalado en los incisos primero y segundo del artículo 1°, donde se tratan las inversiones en construcciones que forman parte del activo inmovilizado destinadas a la prestación de

⁵⁰ Tribunal Tributario y Aduanero.

⁵¹ *Comercial Bulnes Limitada con SII* (2021): Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 17 de enero de 2012 (reclamo), RUC 11-9-0000122-5, RIT GR 09 00010 2011.

⁵² *Comercial Bulnes Limitada con SII* (2012): Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 15 de septiembre de 2012 (apelación), rol N° 1-2012.

⁵³ *Comercial Bulnes Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 21 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 8156-12.

⁵⁴ Y sin embargo ha ocupado la analogía al analizar la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, gravamen que nada tiene que ver con la Ley Austral.

servicios del giro o actividad del contribuyente, siendo un tema de Derecho determinar si el arrendamiento es o no un servicio.

Destaca que la Ley Austral no define a los servicios y que en su tramitación ambas Cámaras del Congreso no cuestionaron ni observaron nada sobre dicho término, ante lo cual y en ausencia de una precisión del concepto en la legislación tributaria corresponde recurrir al artículo 20 del Código Civil, remitiéndose al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española que en su acepción N° 20 – en el ámbito de la economía – señala que servicio es la “*Prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales*”.

En relación al artículo 2, N° 2, del D.L. N° 825, que define lo que es servicio y que el SII pretende emplear, el sentenciador comenta que tal definición es restrictiva, aplicable sólo para dicho cuerpo legal; concluyendo que sólo son servicios en el marco de esa norma, las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, coligiendo que pueden existir otros servicios que estén contemplados en los N°s 1, 2 y 5 del mentado artículo 20, y que estas actividades, sin perder su calidad de servicio, no lo serían solo para la Ley del IVA. En atención a lo expuesto, sostiene que el arrendamiento de inmuebles, no por el hecho de ser una actividad comprendida en el N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta – como efectivamente lo está – deja de ser un servicio conforme a su naturaleza, pues lo que se dispone en el artículo 2, N° 2, del D.L. N° 825, es que sólo constituyen hechos gravados con IVA los servicios comprendidos en los N°s 3 y 4 del artículo 20 del D.L. N° 824⁵⁵, no perdiendo otros servicios su calidad de tales por no estar contemplados en dichos numerales.

Así concluye el magistrado, que el arrendamiento de inmuebles corresponde a un servicio, pero debe además determinarse para la procedencia del beneficio, si los proyectos de inversión en las construcciones estuvieron directamente vinculados con la prestación de servicios del giro del contribuyente, que al tenor del inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 19.606, no se refiere al giro histórico, entendiéndose que habiendo ampliación de giro igualmente se podría invocar el beneficio.

En una segunda causa⁵⁶, el TTA de Magallanes y de la Antártica Chilena, acogió reclamo de un contribuyente, dejando sin efecto la liquidación practicada por la XII Dirección Regional del SII, y la resolución que denegó devolución de impuestos, declarando que la reclamante tiene derecho al crédito tributario, fallo confirmado por el tribunal superior⁵⁷.

En este caso la reclamante era una sociedad anónima del giro estación de servicios, que acogió de pleno derecho a la Ley Austral, una parte de las inversiones consistentes en construcciones y equipamiento que forman parte de su activo fijo destinadas a la elaboración de alimentos preparados, mediante el procesamiento de materias primas y la bodega para su almacenamiento, e inmuebles destinados al arrendamiento para locales comerciales,

⁵⁵ D.L. N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta, 1974.

⁵⁶ *ENERSUR S.A. con SII* (2014): Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 29 de julio de 2014 (reclamo), RUC 13-9-0002360-4, RIT GR 09 00019 2013.

⁵⁷ *ENERSUR S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 7 de octubre de 2014 (apelación), rol N° 8-2014.

excluyendo la porción que sería explotada como estación de servicios de venta de combustibles, donde la Administración Tributaria sostenía que no se configuraba la prestación de servicios que exige el inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 19.606.

La objeción de la XII Dirección Regional del SII, versaba sobre el arrendamiento de las instalaciones, con una variación respecto de la causa antes comentada: que el arrendamiento es un servicio, pero que, al destinarse para el funcionamiento de locales comerciales, desvirtúa los fines de la Ley Austral, que excluye al comercio.

Entonces el SII no estaba discutiendo si el arrendamiento constituye o no una prestación de servicios de aquellas contempladas en la Ley Austral, sino el destino comercial dado a las inversiones de la reclamante, pues respecto de los conceptos de explotación comercial con fines turísticos, producción de bienes o prestación de servicios, dado que la ley en cuestión no establece una definición de los mismos, éstos deben entenderse en un sentido natural y obvio, en cuanto a que tratándose de empresas productoras de bienes, de acuerdo a la Circular N° 66 de 1999, sólo pueden entenderse por tales aquellas que mediante diversos procesos elaboran un bien con una identidad específica distinta a las materias primas o insumos que se utilizan; y que respecto a las empresas de servicios, éstas deben estar referidas, en su alcance natural, a aquellas que efectúan prestaciones de servicios a terceros, que no implican una transferencia de bienes; excluyéndose a las inversiones orientadas a actividades meramente primarias, extractivas o comerciales, salvo aquellas para la explotación comercial con fines turísticos, siendo la única excepción permitida para acceder al crédito tributario.

El sentenciador analiza la objeción del SII, respecto de que tales inversiones se encuentran destinadas al desarrollo de actividades de índole comercial, sin compartir la tesis de la reclamada de condicionar el reconocimiento de la Ley Austral sobre la inversión efectuada en dichos locales, al hecho que los terceros los empleen para uso comercial, pues ello no es oponible al contribuyente y desde luego atenta contra la libertad de ejercer una actividad económica lícita por parte de un tercero que en absoluto está invocando la franquicia.

Revisando la historia de la Ley Austral y sus modificaciones, explica que lo buscado por la norma era un incentivo a toda inversión, salvo en cuanto se excluía al comercio, y en este caso, a diferencia de lo sostenido por la reclamada, la actividad de la parte reclamante respecto de estas inversiones no es el ejercicio de una actividad comercial, pues el arriendo de inmuebles no es un acto de comercio, ya que no está en el artículo 3 del Código de Comercio, sino que es un acto jurídico de carácter civil, y así lo ha resuelto la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia.

De acuerdo a lo expuesto y a la historia de la ley, el invertir en un proyecto para construir un inmueble y después arrendarlo, no debería excluirse del crédito tributario que otorga la Ley Austral. En este orden de ideas y habiendo quedado acreditado que el contribuyente en ningún caso ha empleado los locales comerciales para desarrollar por sí misma una actividad comercial, sino que fueron construidos para arrendarlos a terceros, es que se está en presencia de un servicio, por lo cual el sentenciador no compartió la objeción del SII declarando expresamente que tales inversiones gozan de la franquicia.

En un tercer fallo en idéntico sentido⁵⁸, confirmado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Punta Arenas⁵⁹, el juez tributario le recuerda a la XII Dirección Regional del SII las anteriores sentencias y la ratificación de ellas en instancias superiores, acoge la reclamación de un contribuyente, dejando sin efecto las liquidaciones, donde la Administración Tributaria había cuestionado la procedencia del crédito tributario por construcciones levantadas con el ánimo de arrendarlas, donde ahora porfía que las edificaciones fueron concebidas con un destino comercial, tal como obra en los permisos de edificación y en el certificado de recepción municipal, a lo que el juez tributario reprende:

Ahora bien, si tanto en el anteproyecto de la edificación como en el Certificado de Recepción Municipal decía “construcción de local comercial”, ello no genera contingencia alguna al parecer de este Magistrado, pues esa es la naturaleza de la obra nueva, y como tal de acuerdo a las normas de Urbanismo y Construcción debía identificarse de esa forma y no como habitacional u otra, y desde luego cumplir con las exigencias propias de este tipo de edificación (ejemplo: rampla para minusválidos), pero en caso alguno ello implica ipso jure que el inversionista se va a dedicar por esa sola mención a ejercer algún comercio en el local, menos aún si ha declarado y actuado en un sentido diverso, consecuente con lo que desde un principio señaló al Órgano Fiscalizador, esto es, que construía para arrendar.

En un cuarto veredicto se reconoce que el arrendamiento de inmuebles se favorece con la franquicia⁶⁰, donde la XII Dirección Regional del SII objetaba que un contribuyente haya usado el crédito de Ley Austral para rebajar el IDPC, por una bodega construida bajo la modalidad de suma alzada, destinada al almacenaje mediante su arrendamiento, por estimar que el bien no cumple con los requisitos del inciso segundo del artículo 1° de la Ley N° 19.606 – porque el arrendamiento no está previsto en dicha disposición – como tampoco con el inciso cuarto de idéntica norma – porque el favorecido es quien invierte en la construcción para almacenaje y no quien adquiere una bodega ya terminada – a lo que la reclamante alegaba que la bodega forma parte de su activo fijo y la destina a su giro de almacenaje, donde se incluye el arrendamiento a terceros.

No obstante, el magistrado estimó que la reclamante desvirtuó las objeciones tenidas en vista por el SII para emitir la liquidación, no la deja sin efecto, porque el contribuyente no cumplió con el requisito del artículo 3° de la Ley N° 19.606, consistente en su deber de informar el monto de la inversión en la primera declaración de renta correspondiente al año en que se hubiera terminado de construir el bien.

⁵⁸ *Comercial Bulnes Limitada con SII* (2015): Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 30 de abril de 2015 (reclamo), RUC 14-9-0001573-K, RIT GR 09-00011-2014.

⁵⁹ *Comercial Bulnes Limitada con SII* (2015): Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 4 de agosto de 2015 (apelación), rol N° 9-2015.

⁶⁰ *Empresa Portuaria Austral con SII* (2016): Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 5 de septiembre de 2016 (reclamo), RUC 15-9-0001700-3, RIT GR 09-00018-2015.

El fallo de alzada terminó por dejar sin efecto la liquidación y corrigió la sentencia del TTA, toda vez que la omisión en informar la inversión, era un hecho no controvertido en el litigio⁶¹.

En la última causa que revisaremos⁶², el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, no dio lugar a la reclamación de una empresa eléctrica en contra de las resoluciones de la XV Dirección Regional Santiago Oriente del SII, que denegaron rectificar declaraciones de renta de años anteriores, impidiendo con ello acoger inversiones en sus plantas generadoras de electricidad a la Ley Austral.

La controversia versaba sobre la posibilidad de rectificar las declaraciones de renta, pues estas tienen un carácter provisorio como defendía el contribuyente, o si, por el contrario, el precepto del artículo 3° de la Ley N° 19.606, obliga a informar en la primera declaración de renta la inversión realizada, omisión que acarrea la pérdida del beneficio por preclusión o caducidad.

El sentenciador razonó que el crédito de la Ley Austral no es un derecho adquirido, o de carácter inamovible al momento de su devengo, sino sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos que se contemplan en la Ley N° 19.606, tanto para hacer uso del mismo como para mantenerlo en el tiempo, incluyendo la forma y oportunidad en que debe ejercerse el beneficio, regulado en su artículo 3°. Explica que en la especie se establece una exigencia para acceder a la franquicia que perentoriamente señala la oportunidad en que debe ejercerse el derecho que se invoca y que en dicho sentido la caducidad, es una figura mediante la cual, ante la existencia de una situación donde el sujeto tiene potestad de ejercer un derecho o una acción que tendrá efectos jurídicos, si no lo hace dentro de un lapso perentorio, pierde el derecho a entablar la acción correspondiente. Plantea que, en el ámbito del derecho, la caducidad alude a la extinción de una acción o derecho por el paso del tiempo, pues se trata de un plazo establecido por ley para ejercer una facultad, por lo cual la caducidad en el derecho público, a diferencia del derecho privado, es un mecanismo extintivo que tiene por objeto garantizar la correcta satisfacción del interés general.

Por todo ello, el magistrado acogió los planteamientos del SII y rechazó la reclamación, estimando que el artículo 3° de la Ley N° 19.606, exige que el inversionista informe en su primera declaración de renta el monto de bienes sujetos al beneficio, lo que ha sido regulado en la Circular N° 66 de 1999.

La parte vencida recurrió de apelación, insistiendo en el argumento del carácter provisorio de las declaraciones de renta y la ausencia de sanción de caducidad, preclusión o extinción del derecho, si se omitiera cumplir con lo señalado en el artículo 3° de la Ley N° 19.606.

⁶¹ *Empresa Portuaria Austral con SII* (2017): Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 30 de enero de 2017 (apelación), rol N° 10-2016.

⁶² *Empresa Eléctrica Cuchildeo SpA con SII* (2019): Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 23 de mayo de 2019 (reclamo), RUC 15-9-0000766-0, RIT GR 17 00174 2015.

7. SITUACIONES CONTROVERTIDAS

Atendida la encriptada redacción de la Ley Austral, interpretada administrativamente mediante las instrucciones del SII – donde se ha de considerar el texto vigente y no aquellos pasajes enmendados por otras leyes – aparecen ciertas situaciones controvertidas por un problema de apreciación entre quienes invocan el beneficio y la Administración Tributaria llamada a fiscalizar el correcto uso de la franquicia, temáticas que abordamos a continuación.

7.1. Sobre las construcciones a suma alzada

Las construcciones son favorecidas con la Ley Austral, según su artículo 1°, donde se distinguen las mencionadas en el inciso segundo (activos fijos del beneficiario y adquiridas nuevas o terminadas de construir en el ejercicio, empleadas en la producción de bienes o la prestación de servicios de su giro, o a su explotación comercial con fines preferentemente turísticos); de aquellas señaladas en el inciso cuarto, donde el favorecido es quien en ellas invierta (siempre que se trate de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas).

Por lo tanto, las construcciones indicadas en el inciso segundo del artículo 1°, pueden ser adquiridas o construidas, siempre que formen parte del activo inmovilizado del beneficiario, lo que se encuentra reconocido en la Circular N° 66, de 1999, Sección III, apartados E-(d) y H-3), pudiendo ser levantadas por el propio contribuyente, encargadas a terceros mediante contratos de administración o adquiridas por contrato a suma alzada.

En cambio, para las edificaciones mencionadas en el inciso cuarto del artículo 1°, el SII ha interpretado que de la redacción del texto legal se desprende que el favorecido es quien invierta en su construcción y no quien adquiera dichos bienes, razón por la cual sólo permite que el beneficiado sea quien haya levantado la infraestructura directamente o haya encargado su obra mediante contratos de construcción por administración, excluyendo a las construcciones por suma alzada porque en éste último caso se estaría en presencia de la adquisición de un bien terminado por otro, como se explica en la Circular N° 66 de 1999, Sección III, apartado E-(e)-10). De lo anterior se colige que la edificación a suma alzada igual goza del crédito tributario, pero quien debe invocarlo no es el adquirente, sino el constructor.

Entonces, en las construcciones del inciso segundo, será el propietario que las mantiene en su activo fijo quien podrá invocar el crédito de Ley Austral; en cambio en las edificaciones del inciso cuarto, el beneficiario es su constructor, aun cuando no sean parte de su activo inmovilizado.

Por lo anterior, en el caso de oficinas, locales comerciales, bodegas, estacionamientos y viviendas para arrendamiento a terceros, por tratarse de un servicio, calificaría como favorecido el propietario que las tenga dentro de su activo fijo y las haya construido o adquirido nuevas, como precisa el inciso segundo, pero no así, cuando se trate de edificaciones levantadas para su venta, pues allí se constituiría como beneficiario – de

acuerdo a la interpretación del SII sobre el inciso cuarto – aquel que haya efectivamente invertido en ellas, quien no tiene prohibición de enajenar dentro de los cinco años y que no necesita que formen parte de su activo inmovilizado.

Igualmente, un contribuyente que realice actividades productivas – y en éstas se incluye la producción y los servicios relacionados – o que preste servicios de salud, de educación o de almacenaje, podrá invocar la franquicia por las construcciones de su activo fijo que alberguen tales prestaciones, sea que hayan sido levantadas por él directamente o mandatadas a un tercero, como también, que las haya adquirido nuevas terminadas por otro, pues en tal caso se estaría en presencia de bienes del inciso segundo, si el referido propietario las destina a la producción de bienes o prestación de servicios de su giro.

Paradójicamente, también podría impetrar el beneficio el constructor de las anotadas edificaciones, tratándose de un contrato a suma alzada en que éste edifica y el propietario adquiere un bien terminado, pues el primero habrá invertido en su construcción y el segundo la habrá adquirido nueva, de acuerdo a la interpretación del SII del mentado inciso cuarto, de manera tal que aparecen por los mismos bienes dos contribuyentes favorecidos en forma simultánea, donde la Ley N° 19.606, ha efectuado una prevención en la parte final del inciso quinto de su artículo 1°: “*Asimismo, el beneficio no podrá impetrarse más de una vez para el mismo bien o inmueble.*”, que no entrega mayores luces sobre quien es la persona que no puede impetrar el beneficio más de una vez, o si los dos contribuyentes pueden hacer uso de la franquicia, o si sólo uno de ellos podrá hacerlo y la prelación, además de que claramente el SII no tiene forma de fiscalizar que el propietario y el constructor no se favorezcan del crédito tributario por el mismo proyecto de inversión, máxime si ambos solicitan verificación en forma previa y el director regional los aprueba por resolución, donde la autorización entregada a uno no les oponible al otro.

7.2. Sobre el arrendamiento de bienes

Como revisamos, el TTA de la XII Región ha validado que el arrendamiento de inmuebles es un servicio y como tal califica dentro de las actividades favorecidas con la Ley Austral – referidas en el artículo 1° inciso segundo – no siendo exigible que la prestación de servicios sea parte del giro histórico del contribuyente, bastando con su ampliación, sin que sea oponible al propietario en qué fines utiliza el arrendatario los bienes raíces, pues éste último es un tercero que no está invocando la franquicia, pudiendo emplearlos en el comercio.

Las reclamaciones de los contribuyentes en los cuatro juicios analizados en el capítulo anterior sobre esta materia, versaban sobre liquidaciones y resoluciones datadas el 21.04.2011, 30.08.2013, 26.06.2014 y 28.08.2015, respectivamente, sobre los cuales conviene recordar que en el primero de ellos – y que marcó el inicio de esta posición de la XII Dirección Regional del SII – se sostenía que el arrendamiento de inmuebles no era un servicio por no constar como hecho gravado con IVA.

Previamente, la misma Dirección Regional había aprobado proyectos de Ley Austral al interior del recinto franco para RPSUR Ltda., coligada de la sociedad administradora, lo que motivó una denuncia de los usuarios de la Zona Franca, que estimaron vulnerado el contrato de concesión, ante Contraloría General de la República.

El Ente de Control evacuó sus observaciones⁶³, destacando la signada como N° 3 “Permitir que RPSUR Ltda., opere bajo régimen general aplicando IVA a los arriendos de las bodegas, obteniendo con dicha modalidad el beneficio tributario de la Ley Austral”, donde se analiza las resoluciones del año 2009 que aprobaron la totalidad de las inversiones en el recinto franco de RPSUR Ltda., explicando la Administración Tributaria al Órgano Contralor que la beneficiaria factura con IVA el arriendo de los inmuebles, justificando con ello la procedencia de la franquicia, lo que nos arroja luces sobre la confusión que la Dirección Regional tenía sobre la calificación del concepto servicios para efectos de la Ley N° 19.606, así como la razón de su actuación restrictiva para el futuro que motivó las reclamaciones en que fue vencida, siendo la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, la única donde se aprecian litigios sobre esta materia.

Recordemos también que el director del SII, ante la insistencia del reclamo de los usuarios de la Zona Franca sobre la situación de RPSUR Ltda., aclaró⁶⁴ que efectuar inversiones en el recinto franco para destinarlas al arrendamiento, no inhibe el uso del crédito tributario si el contribuyente no es usuario del régimen especial y en consecuencia genera rentas afectas al IDPC.

Hasta aquí pareciera entenderse que el SII diferenciaba entonces a los arrendamientos de inmuebles con IVA como favorecidos con la Ley Austral, y excluía del beneficio cuando el arrendamiento estaba exento. No obstante, conviene detenerse en un anterior pronunciamiento⁶⁵, donde el director expresa que si se acredita que el destino del inmueble a construir será preferentemente la explotación comercial con fines turísticos, se estima procedente la Ley Austral, aunque tales servicios sean prestados por una persona distinta de quien construye, ya sea porque le fue entregado para tales fines por un contrato de arrendamiento o cedido de alguna otra forma, sin condicionar el beneficio a la existencia de IVA en el arrendamiento y permitiendo cualquier otra forma de uso del inmueble, porque lo fundamental es que aquel se emplee de preferencia hacia la actividad del turismo.

Entonces no hay consistencia en los vaivenes de la Administración Tributaria sobre el tratamiento de los arrendamientos de inmuebles, pero claramente incidió en el comportamiento de la XII Dirección Regional la investigación de Contraloría General de la República sobre el bullado caso de Zona Franca.

Peor aún, y para agregar más confusión al tema del arrendamiento de inmuebles, el director manifestó⁶⁶ que la construcción de un inmueble que será arrendado para el funcionamiento de locales comerciales, farmacia, banco, ferretería, supermercado y una tienda, no goza de la franquicia por no estar destinado a los fines de la Ley Austral, consistentes en su explotación comercial con fines turísticos; a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, de a lo menos 500 m²

⁶³ Contraloría General de la República (2014): Informe de Investigación Especial N° 11/2013, de 30.01.2014.

⁶⁴ Oficio N° 457, de 2013.

⁶⁵ Oficio N° 2.851, de 2011.

⁶⁶ Oficio N° 2.892, de 2012.

construidos; ni a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, con una superficie total construida no inferior a 1.000 m², por lo que sólo tendrá derecho al beneficio si se destinara a bodegaje o almacenaje, en la medida en que el inmueble sea de al menos 500 m² construidos.

El problema de esta última interpretación radica en que está incompleta, porque el constructor que a su vez es propietario, no puede apreciarse bajo el tipo de beneficiario del inciso cuarto del artículo 1°, sino que debe ser recalificado como favorecido del inciso segundo, en la medida que el inmueble forme parte de su activo fijo y su giro sea el arrendamiento, procediendo en consecuencia la franquicia.

Por ello resulta fundamental diferenciar cual tipo de favorecido se reputa el contribuyente del catálogo del artículo 1°, pues los requisitos señalados en el inciso segundo exigen que se trate de activos inmovilizados y que se empleen en su giro; en cambio el inciso cuarto concede la franquicia al que invierta en edificaciones destinadas a objetivos específicos, cuestión que vino a ser aclarada por el director mucho tiempo después⁶⁷.

Por todo lo anterior, es claro que el arrendamiento está contemplado dentro de la prestación de servicios a que se refiere el inciso segundo del artículo 1°, lo que abarca no sólo a los inmuebles sino también a los bienes muebles, con lo cual las compañías de leasing también entrarían en la órbita de favorecidos, en la medida que se trate de maquinarias y equipos, con exclusión de los vehículos en general y de los activos con vida útil inferior a tres años, con la prohibición de enajenarlos o destinarlos a otros fines durante el plazo de 5 años.

7.3. Sobre la prestación de servicios

Como expusimos en apartados anteriores, en la sección III D (2), de la Circular N° 66 de 1999, el SII ha interpretado que *“las empresas de servicios deben estar referidas, en su alcance natural, a aquellas que efectúan prestaciones de servicios a terceros, que no implican una transferencia de bienes”*, manteniendo tal criterio en la Circular 47 de 2004.

Al respecto, se debe tener en cuenta que la Ley N° 19.606, ha tenido una serie de modificaciones, siendo importante asentar que su texto original publicado el 14.04.1999, establecía en su artículo 1°, inciso segundo, el derecho al crédito tributario sobre el valor de los activos inmovilizados directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente, adquiridos o terminados de construir en el ejercicio; y a continuación, su inciso tercero restringía el beneficio exclusivamente a los bienes físicos detallados desde los literales a) hasta el i), acotando con ello los activos susceptibles de ser favorecidos, en atención al tipo de actividad de producción de bienes o de prestación de servicios desarrollada por el contribuyente.

En la acotación efectuada por el primitivo inciso tercero del artículo 1° de la Ley N° 19.606, que enumeró el catálogo de bienes del activo inmovilizado y su correspondiente uso para ser merecedores del crédito tributario, podemos identificar que las partidas referidas a

⁶⁷ Oficio N° 469, de 2017.

la prestación de servicios – sin considerar a la producción de bienes – son las indicadas en los literales a) naves y aeronaves dedicadas al transporte y al turismo; b) inmuebles explotados preferentemente con fines turísticos; e) obras de infraestructura, maquinarias y equipos destinados a la prestación para sí o para terceros de servicios de transporte vial, marítimo o aéreo; f) remolcadores y lanchas destinadas a prestar servicios a otras naves; h) construcciones, maquinarias y equipos destinados a prestar servicios de análisis de laboratorio, control de calidad, certificación de conformidad, industriales, control fitosanitario o zoonosanitario; y, finalmente, i) construcciones, maquinarias y equipos, terminados de construir o adquiridos nuevos, destinados a la prestación de servicios de investigación aplicada.

Todas estas prestaciones de servicios son expresamente indicadas en la norma de rango legal, pero contrariamente a lo señalado por el SII, de la redacción de su texto no se desprende que los anotados servicios deben estar prestados únicamente a terceros, de hecho, el literal e) taxativamente indica a las obras de infraestructura, maquinarias y equipos destinados a la prestación para sí o para terceros, de servicios al transporte vial, marítimo o aéreo, con lo cual el director se arrogó poderes legislativos, excediendo con creces la interpretación de una norma, pues impuso restricciones contrarias al sentido claramente expresado por el legislador.

Así también, respecto a que los servicios no implican transferencia de bienes, el literal d) tiene un componente asimilable a la prestación de servicios, al incluir en el beneficio a la generación y transmisión de energía eléctrica, y en esta materia el SII ha determinado que, aun cuando el suministro de energía eléctrica involucre la transferencia de dominio de un bien corporal mueble – la electricidad propiamente tal – resulta evidente que ese bien no es transferido como simple mercancía, sino que es proveído al consumidor mediante un servicio que se le presta haciendo uso de una infraestructura completa de instalaciones, especialmente adecuada para tal objeto⁶⁸. También a reconocido que si bien la energía eléctrica reviste los caracteres de un bien corporal de naturaleza mueble, el SII se ha pronunciado en reiteradas oportunidades en el sentido que este bien no es transferido como una simple mercancía, sino que es proveído al destinatario como parte de un servicio de suministro que se le presta; donde el suministro de bienes constituye un acto de comercio⁶⁹.

Nuevamente se aprecia que el director del SII se arrogó poderes legislativos al excluir a los servicios que incluyan transferencia de bienes del goce de la Ley Austral, en la anotada Circular N° 66 de 1999, pues atendidas las prestaciones indicadas en los primitivos incisos segundo y tercero del artículo 1° de la Ley N° 19.606, se constata que no puede proscribirse a los servicios que impliquen transferencia de bienes, pues expresamente el legislador los ha incorporado, como el caso de la energía eléctrica a que se refiere el literal d) del anotado primitivo inciso tercero.

Ahora bien, en razón de la enmienda de que fue objeto la Ley Austral por la Ley N° 19.946, publicada el 11.05.2004, el SII emitió la Circular N° 47 de 2004, manteniendo el

⁶⁸ Oficio N° 542, de 1995.

⁶⁹ Oficio N° 609, de 2003.

criterio que excluye del beneficio a la prestación de servicios que no sean a terceros o que impliquen transferencia de bienes, al expresar que las modificaciones introducidas a los incisos segundo y tercero del artículo 1° de la Ley N° 19.606, han tenido como único objeto reagrupar en un menor número los bienes que dan derecho al crédito tributario, por lo que los activos fijos que actualmente contempla dicho texto legal y que dan derecho al crédito tributario, deben cumplir con los mismos requisitos exigidos con antelación.

Sin embargo, las enmiendas que la Ley N° 19.946 ejerció sobre la Ley Austral, significan un sustancial cambio para los incisos segundo y tercero de su artículo 1°, modificando completamente el catálogo de bienes del activo inmovilizado según el destino conferido a los mismos, ampliando el universo de actividades entendidas como prestación de servicios, pues ahora no se encuentran limitadas a los rubros indicados con anterioridad a la reforma, que ya incluían la transferencia de bienes y servicios para su propietario y que ahora también se mantiene.

Como revisamos en la Historia de la Ley N° 19.946, el mensaje presidencial que propició esta iniciativa, indica como objeto del proyecto el modificar la Ley Austral, explicando como razones para ello, en el apartado II, punto 1, que:

La mencionada norma legal reguló un crédito tributario en beneficio de las inversiones que se efectúen en dichas zonas y que se destinen a la producción de bienes o prestación de servicios en las mismas. La opción adoptada en esa ocasión, fue la de acotar el beneficio tributario a ciertas actividades o servicios específicos, que se describen en el texto de la ley, sin estimular ninguno de ellos en particular.

De esta forma, el Ejecutivo plantea como solución:

Ampliar las áreas económicas beneficiadas con el crédito tributario a la inversión.- Se trata de extender el beneficio tributario a todo tipo de inversión que cumpla las exigencias legales, sin discriminar por sector o actividad económica.”

Para los efectos de ampliar las áreas económicas beneficiadas con el crédito tributario a la inversión, se adopta un modelo que establece el beneficio con un carácter amplio y general, sin discriminar por sector económico. Sobre esa base, se introducen diversas modificaciones al artículo 1° de la Ley N° 19.606, todas dirigidas a eliminar el listado o enumeración de actividades o áreas económicas a las que se extiende el beneficio tributario. De este modo, el crédito será aplicable a todo tipo de inversiones que se realicen en las zonas mencionadas y que se destinen a la producción de bienes o la prestación de servicios.

Como se aprecia, el texto vigente de la Ley N° 19.606, no limita a la prestación de servicios en los términos de ser ejercidos solo a terceros y que no impliquen transferencia de bienes, como persiste el SII en su errado criterio, que no ha recogido adecuadamente lo señalado por el legislador en la norma primitiva ni tampoco en la enmienda en comento.

De hecho, la Dirección Regional Metropolitana Oriente ha litigado contra un contribuyente del sector eléctrico sin cuestionar la naturaleza de las actividades – como vimos en el apartado de la jurisprudencia de tribunales – que se trata de prestaciones de servicios que implican transferencia de bienes, como es la electricidad.

7.4. Sobre la producción de bienes

La cuestionada sección III D (2), de la Circular N° 66 de 1999, que se ha mantenido intacta en la N° 47 de 2004, también aborda lo que debe entenderse por producción de bienes para que proceda el beneficio de la Ley Austral, indicando: “*Por otro lado, "producir" significa fabricar o elaborar cosas útiles, y "fabricar" es producir objetos en serie*”, lo que acota a este tipo de empresas a la fabricación en serie, dejando de lado otras formas de confección de artículos, como aquellas desarrolladas por órdenes de trabajo como ocurre con los astilleros y maestranzas, o los trabajos de montaje industrial o de obras.

Esta interpretación del SII, analizada en el marco del texto original del artículo 1° de la Ley N° 19.606, cuyo literal d) del primitivo inciso tercero identificaba como objeto del crédito tributario a los bienes “*incorporados a proyectos destinados preferentemente a la elaboración de bienes, a través de transformación industrial*”, debió haber conjugado la producción de bienes a que se refería el inciso segundo con las particularidades apuntadas en el inciso tercero, es decir, se debió enlazar los términos *producción, elaboración y transformación*, siendo más oportuno excluir del beneficio a otras actividades como la reparación, la conservación, la armaduría, el ensamblaje y el envasado, ya que en ningún sentido el legislador estaba limitando el beneficio al volumen de transformación de artículos, como cuando se fabrica una sola unidad y no una serie, como ocurre en el caso de astilleros y maestranzas, como pretende la Administración Tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, con el cambio sufrido por la Ley Austral en 2004, mediante la Ley N° 19.946 – que ahora incorpora a todo tipo de actividades económicas, tal como vimos en la historia de su tramitación – deja de tener sentido que la transformación sea únicamente industrial o que la fabricación sea exclusivamente en serie, cuestión que en los hechos, la XII Dirección Regional del SII ha adoptado como criterio, pues uno de los juicios que analizamos versaba sobre una estación de combustibles donde existía un sector para la elaboración y preparación de alimentos, que la Administración Tributaria no cuestionó sino que aceptó que se trataba de producción de bienes, y que sin embargo no reúne las características indicadas en la Circular N° 66 de 1999, mantenidas en la N° 47 de 2004, que se refiere a fabricar en serie.

Por otro lado, la citada Circular N° 66, luego de haber efectuado su análisis sobre la producción de bienes y la prestación de servicios en la sección III D, apartados (1) y (2), concluye en el (3) que se excluyen del beneficio a “*las inversiones orientadas a actividades meramente primarias, extractivas o comerciales*” lo que nuevamente atenta contra una interpretación restrictiva, deslizando una actuación de legislador, contradiciendo lo expresado en el texto primitivo de la Ley N° 19.606, cuyo inciso tercero del artículo 1°, se refería en los literales c) y g) a actividades primarias, pues allí la norma jurídica favorecía a proyectos destinados al cultivo y crianza de especies o razas acuícolas, avícolas, pecuarias, sin restricción, y sólo respecto del cultivo y crianza de especies o razas biológicas en general, exigía que se tratara de proyectos innovativos y que no estuvieran siendo explotadas en la zona austral.

La incorporación de todas las actividades económicas que propició la enmienda a la Ley Austral, a través de la Ley N° 19.946 en 2004, permite entonces que la producción de bienes y la prestación de servicios, recoja dentro de los sectores favorecidos a las actividades primarias y extractivas, cuestión que no ha sido abordado adecuadamente en la interpretación de la Circular N° 47 de 2004, que mantiene el mismo análisis de la Circular N° 66 de 1999, que ya estaba equivocada – según hemos visto – respecto de lo que debe entenderse por producción de bienes.

Por último, en cuanto al comercio, ninguno de los textos de la Ley N° 19.606 – ni el primitivamente promulgado ni los posteriores con ocasión de las enmiendas de que fue objeto – hacen exclusión alguna a este sector económico. Sobre el particular, es necesario recordar que desde un punto de vista tributario no existe definición de comercio, por lo que la Administración Tributaria reiteradamente ha empleado para comprender dicho término, a los actos de comercio enumerados en el artículo 3° del Código de Comercio, de cuya lectura se aprecia que la Ley Austral siempre ha favorecido al comercio, pues dentro de las inversiones beneficiadas se encuentran expresamente indicadas en el artículo 1° de la vigente Ley N° 19.606 las siguientes:

- i. Inciso segundo: las construcciones, maquinarias y equipos para la prestación de servicios, en donde hemos identificado a las empresas de suministro, equivalente a los actos del N° 7 del artículo 3° del Código de Comercio, como también al arrendamiento de cosas muebles, encasillado en el N° 1 de la anotada norma; y en cuanto a la producción de bienes, el N° 5 de la disposición en comento se refiere a las empresas de fábrica.
- ii. Inciso tercero: las embarcaciones y aeronaves destinadas al transporte de carga, pasajeros y turismo, así como los remolcadores y lanchas para prestar servicios a naves, equivalente a los actos de los N°s 6, 15 y 16 del artículo 3° del Código de Comercio.
- iii. Inciso cuarto: los que inviertan en la construcción de edificaciones para determinados fines, correspondiente a los actos del N° 20 del artículo 3° del Código de Comercio.

Ahora bien, efectivamente en la discusión de la Ley N° 19.946 se abordó por los parlamentarios la prohibición de que el comercio se incluyera dentro de los beneficiarios, pero la alusión a dicho término – comercio – pareciera estar referida a la venta de cosas muebles y no a todo acto de comercio, pues en caso de una acepción amplia de la proscripción del comercio se caería en la inoperancia de la norma, pues quedarían excluidos todos los favorecidos indicados en los incisos segundo, tercero y cuarto del artículo 1° de la Ley N° 19.606 vigente.

7.5. Confusión sobre los diferentes beneficiarios según el tipo de bien y su destino

Con ocasión de la transformación de la Ley Austral en 2004, por la Ley N° 19.946, el tipo de beneficiarios indicados en el artículo 1° aumentó a tres clases diferentes, en lugar de la anterior clasificación restringida a solo dos tipos resumidos como: 1) los que adicionaban

activos fijos para un catálogo acotado de 9 actividades (incisos segundo y tercero), y 2) los que invertirían en la construcción de determinadas edificaciones (inciso cuarto).

Así, las nuevas tres clases son los que identificamos previamente en la sección 1.2, resumidos como:

1. Inciso segundo: quienes adquieran nuevos o terminen de construir activos fijos directamente vinculados con la producción de bienes o la prestación de servicios de su giro.
2. Inciso tercero: quienes inviertan en embarcaciones, aeronaves, remolcadores y lanchas.
3. Inciso cuarto: quienes inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a ciertos fines.

Por lo tanto, los actuales favorecidos a que se refiere el inciso cuarto, siguen reuniendo de manera general las mismas consideraciones previas a la reforma de la Ley Austral en 2004, aunque paulatinamente varias otras modificaciones hayan rebajado los montos mínimos de inversión y suprimido la cantidad de metros cuadrados de edificación.

No obstante, se debe tener en cuenta la diferenciación existente entre quienes inviertan en la construcción de determinadas edificaciones, y aquellos propietarios señalados en el inciso segundo respecto de las construcciones que forman parte de su activo fijo y que pueden ser adquiridas nuevas o terminadas de construir, de manera tal que los contratos a suma alzada son considerados una forma de adquisición de construcciones aunque hayan sido levantadas por otro, por lo que este tipo de convenios son permitidos para invocar la franquicia a los contribuyentes del inciso segundo, pero no así, en el caso de clasificarse como inversionista del inciso cuarto cuando ha sido comprador de la obra y no su constructor, como ya explicamos en el punto 6.1.

Ahora abordando a los nuevos favorecidos que aparecen en el inciso tercero a partir del año 2004, siguiendo la interpretación del SII en sus Circulares N°s 66 de 1999 y 47 de 2004, respecto de lo que debe entenderse por quienes inviertan en la construcción de edificaciones – según la redacción del inciso cuarto – y que también gozan del crédito tributario, conviene detenerse en la frase con que se inicia el texto del inciso tercero modificado por la Ley N° 19.946: “*Podrán gozar también del beneficio que establece este artículo, los contribuyentes que inviertan en activos físicos que correspondan a:*”, pasando a enumerar en los literales a) y b) a embarcaciones, aeronaves, lanchas y remolcadores.

Como se aprecia, la redacción empleada por el legislador, con ocasión de la enmienda propiciada por la Ley N° 19.946, indica como nuevo beneficiario a quienes inviertan en activos físicos consistentes en embarcaciones, aeronaves, remolcadores y lanchas, sin obligar que tales bienes formen parte de su activo inmovilizado, al emplear la expresión “*también*” e identificar como sujetos de la franquicia a “*quienes inviertan*”, separándolo de los beneficiarios del inciso segundo. Nótese que a diferencia de lo que expresa el inciso cuarto (invertir en la construcción de edificaciones), la orientación otorgada por el inciso tercero alude a invertir en activos físicos y no a invertir en su construcción.

Entonces, claramente a los beneficiarios del inciso tercero no se les puede exigir los mismos requisitos que a los del inciso segundo, pues para éstos últimos el legislador expresamente indicó que debía tratarse de activos fijos adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio.

Sin embargo, la redacción del inciso tercero con ocasión de la Ley N° 19.946, hace aparecer a este nuevo tipo de beneficiario – quienes inviertan en activos físicos correspondientes a embarcaciones, aeronaves, remolcadores y lanchas, para emplearlas en los fines indicados en dicha norma – sin mencionar que los vehículos deban haber sido adquiridos o construidos por el contribuyente o que deban formar parte de su activo fijo, con lo cual deberá entenderse que invertir en este tipo de activos físicos, abarca otras formas de desembolsos además de la adquisición y la construcción, como podría ser el caso del leasing financiero.

En este sentido, lo vertido en uno de los pronunciamientos del director del SII⁷⁰, en nuestra opinión está errado, porque le exige al inversionista que la aeronave sobre la que consulta debe ser parte de su activo fijo excluyendo el leasing financiero como forma de inversión, que sería un título de mera tenencia y no de adquisición. Nuevamente el problema radica en que la Circular N° 47 de 2004 no se ha hecho cargo de las modificaciones de que fueran objeto los incisos segundo y tercero del artículo 1° de la Ley N° 19.606, manteniendo las instrucciones previas a esta modificación.

7.6. Indefensión ante el rechazo del director regional

La verificación del director regional del SII de los proyectos de inversión sometidos a su consideración, corresponde a una desconcentración funcional por ley, para lo cual la Ley N° 18.575, orgánica constitucional de bases generales de la Administración del Estado⁷¹, nos explica en su artículo 33, que sin perjuicio de su dependencia jerárquica general, la ley podrá desconcentrar, territorial y funcionalmente, a determinados órganos, explicando que la desconcentración territorial se hará mediante direcciones regionales, a cargo de un director regional, quien dependerá jerárquicamente del director del SII; y en cambio, la desconcentración funcional se realizará mediante la radicación por ley de atribuciones en determinados órganos del respectivo servicio.

En la desconcentración funcional, el órgano desconcentrado se sustrae de la jerarquía del poder central en el ámbito de materias que se han desconcentrado, siendo una competencia irrevocable, donde la ley ha transferido la atribución o poder jurídico propiamente tal⁷².

Debido a lo anterior, el director nacional, como superior jerárquico del director regional, no puede inmiscuirse en su decisión de aprobación o rechazo de proyectos sometidos a

⁷⁰ Oficio N° 276, de 2009.

⁷¹ D.F.L. N° 1-19.653, Ministerio Secretaría General de la Presidencia, texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.575, 2001.

⁷² CELIS DANZINGER, G. E. (2018): *La organización administrativa del Estado* (Santiago, El Jurista Ediciones Jurídicas) pp. 106-107.

verificación para el goce de la Ley Austral^{73 74}, por lo que la resolución de la autoridad territorial no es susceptible de recurso jerárquico alguno.

Ahora bien, atendidos los artículo 123 bis, 124 y 126 del Código Tributario, la resolución del director regional que deniega el derecho al crédito tributario para un proyecto de inversión aun no ejecutado, no es susceptible de someterse al procedimiento de reposición administrativa, porque el acto administrativo no incide en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo, ya que el peticionario no ha efectuado la inversión y, por ende, el derecho a crédito aun es eventual, es decir, se trata de una mera expectativa del contribuyente en orden a acceder al beneficio. Tampoco es un acto administrativo que deniega alguna de las peticiones señaladas en el artículo 126 del Código Tributario, sino que resuelve una materia entregada expresamente por el artículo 3° de la Ley N° 19.606, a cuyo respecto el inciso final del anotado artículo 126 señala que no serán reclamables las resoluciones dictadas por el director regional sobre materias cuya decisión la ley entregue a su juicio exclusivo.

Tampoco resultan aplicables los nuevos recursos administrativos que la Ley N° 21.210, publicada el 24.02.2020, sobre Modernización Tributaria, insertó al Código Tributario, porque el recurso jerárquico que ahora contempla el N° 7 de la letra A del artículo 6° del D.L. N° 830, de 1974, aun cuando tenga su fundamento en el error de derecho al aplicar las normas o instrucciones impartidas por el director o de las leyes tributarias, el mismo solo es procedente en contra de lo resuelto en el recurso de reposición, y como ya vimos, el procedimiento de reposición no aplica ante la resolución del director regional que deniega el derecho al crédito tributario de la Ley Austral, de forma que no se tendrá un acto administrativo que resuelva una reposición.

En idéntico sentido, el recurso de resguardo del N° 19 del artículo 8° bis del Código Tributario, opera ante un acto u omisión que vulnere los derechos del contribuyente y no ante una discrepancia entre éste y el Director Regional, en la apreciación de una norma tributaria o de las instrucciones impartidas para su correcta aplicación.

Por lo tanto, el rechazo del director regional no es susceptible de recurso administrativo ni jurisdiccional en el tribunal especializado, quedando el contribuyente en la indefensión en la eventualidad de una apreciación inexacta de la citada autoridad territorial, lo que claramente puede ocurrir y ha ocurrido, por los constantes vaivenes de la Administración Tributaria en la aplicación de la Ley Austral, como vimos en los múltiples oficios del capítulo sobre la interpretación administrativa, y sobre todo por la falta de adecuación de las circulares que regulan el beneficio, que no se condicen con el texto vigente de la norma jurídica, pues en la actualidad existen 3 tipos de favorecidos por diferentes clases de bienes, destinados a objetivos disímiles, sin que los requisitos sean los mismos para todos ellos.

Las herramientas que le quedan al contribuyente afectado son: 1) solicitar una interpretación administrativa al director del SII, y formular una nueva presentación al director

⁷³ Oficio N° 4.481, de 1999.

⁷⁴ Oficio N° 937, de 2000.

regional con el pronunciamiento oficial del SII sobre la materia; o 2) invocar el beneficio de pleno derecho y esperar las liquidaciones por diferencias de impuesto o las resoluciones denegatorias de devolución que puedan surgir en eventuales procesos de fiscalización posteriores, enfrentándolas en sede administrativa mediante la reposición o en sede jurisdiccional por la vía de la reclamación, porque en dicho momento se estará en presencia de actos administrativos que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo.

Sin embargo, estando de acuerdo con la imposibilidad de que el director del SII se inmiscuya en la aprobación de proyectos de inversión o de la admisibilidad de recurso jerárquico, por tratarse de una desconcentración funcional por ley radicada en el director regional, creemos que la proscripción de emprender reposición en sede administrativa atenta contra la interdicción de la arbitrariedad, así como, la prohibición de reclamación en sede jurisdiccional es contraria al debido proceso.

No siendo parte de este trabajo el análisis o determinación del alcance y sentido de ejercer jurisdicción, es necesario precisar que una parte de la doctrina considera que el debido proceso legal aplicable a las autoridades públicas administrativas no tiene su origen en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política, pues aquel sólo sería aplicable al Poder Judicial y al Ministerio Público, sino más bien en los numerales 2 y 26 del artículo 19 de la Carta Fundamental, porque el debido proceso administrativo tiene como fundamento la interdicción de la arbitrariedad⁷⁵.

Así, el debido proceso es el conjunto de garantías y derechos que debe considerar un procedimiento judicial, disciplinario o administrativo, con el objeto de resguardar la libertad y autonomía de las personas y como límite al ejercicio de las actuaciones del poder público, exigiendo su sujeción al derecho y la interdicción de la arbitrariedad⁷⁶.

Además, el Tribunal Constitucional nos enseña:

...el legislador está obligado a permitir que toda parte o persona interesada en un proceso cuente con medios apropiados de defensa que le permitan oportuna y eficazmente presentar sus pretensiones, discutir las de la otra parte, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten, de modo que, si aquellas tienen fundamento, permitan el reconocimiento de sus derechos, el restablecimiento de los mismos o la satisfacción que, según el caso, proceda; excluyéndose en cambio, todo procedimiento que no permita a una persona hacer valer sus alegaciones o defensa o las restrinja de tal forma que la coloque en una situación de indefensión o inferioridad⁷⁷.

Visto así, lo que está ocurriendo con la Ley Austral, es que la Administración Tributaria ha eliminado del beneficio a todos los favorecidos que fueron incluidos con la enmienda del año 2004, pues la circular N° 47 de esa anualidad mantuvo inalterables los requisitos para los contribuyentes de los incisos segundo y tercero del artículo 1° de la citada ley, dándoles

⁷⁵ OSORIO VARGAS, C. (2016): *Manual de procedimiento administrativo sancionador, Parte general* (Santiago: Thomson Reuters), p. 126.

⁷⁶ OSORIO VARGAS (2016) p. 121.

⁷⁷ Tribunal Constitucional (2010): sentencia del 7 de septiembre de 2012 (inaplicabilidad) rol N° 1411-09.

el mismo tratamiento previo, como si no hubiera existido una modificación a su respecto, cayendo además en la indefensión si el director regional no aprueba sus proyectos de inversión con arreglo a la franquicia, pese a reunir los requisitos de la ley.

Al efecto, en este tipo de casos la Corte Suprema ha resuelto que:

Que se debe destacar, que tanto el ejercicio de la potestad reglada como la discrecional, está sujeta a los límites que determina su control por parte de la judicatura. En efecto, no existe mayor discusión respecto del control que debe efectuarse respecto del ejercicio de la facultad reglada; sin embargo, existen discrepancias en cuanto al control que corresponde desplegar respecto del ejercicio de la potestad discrecional. En este aspecto, es efectivo que no procede que los órganos jurisdiccionales sustituyan la decisión de la administración realizando una nueva ponderación de los antecedentes que determinan la decisión; sin embargo, se debe ser enfático en señalar que aquello no excluye el control jurisdiccional respecto de los actos administrativos que tienen su origen en el ejercicio de una facultad de carácter discrecional por parte de la administración, toda vez que aquellos, como todo acto administrativo, deben cumplir con las exigencias previstas en la ley, razón que determina la necesidad de verificar la existencia de los elementos intrínsecos de todos los actos de tal naturaleza. Tal materia, puede y debe ser controlada por la judicatura en tanto exista un conflicto que ha sido puesto en su conocimiento, toda vez que la discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad.

Asentado lo anterior corresponde precisar, además, que igualmente los órganos jurisdiccionales se encuentran facultados para realizar un control de los actos que tienen su origen en el ejercicio de facultades discrecionales, en tanto se debe verificar que exista norma que en forma expresa entregue a la Administración una amplia facultad para decidir y que los presupuestos de hecho que determinan el ejercicio de tal facultad existan, como asimismo que el fin que ha sido previsto por el ordenamiento jurídico al otorgar la facultad jurisdiccional, se cumpla.

Se ha dicho, que son elementos básicos del ejercicio de una potestad discrecional que están sujetos al control, los siguientes:

"(a) A través del control de los elementos reglados que integran la discrecionalidad. Un acto concebido como discrecional puede ser anulado si se dicta sin el amparo en potestad alguna (falta de potestad), o por un órgano que no es concretamente habilitado para el ejercicio de la potestad (incompetencia) o para supuestos de hecho no comprendidos en el ámbito de la potestad, o adoptando medidas no integradas en el contenido material de la potestad, o infringiendo las normas de procedimiento establecidas para el empleo de la potestad, o utilizando la potestad para fines distintos de aquellos para los que la norma la atribuyó (...).

(b) Control de los hechos determinantes, esto es de la existencia y realidad del supuesto de hecho que habilita para el empleo de la potestad, pues estos son supuestos reglados de la potestad que habilitan su ejercicio y por lo tanto siempre sujetos a control judicial. ()

(c) Control del fin, esto es el ejercicio de la potestad discrecional, por amplia que esta hubiese sido concebida, sólo puede ser ejercida para los fines públicos para los cuales fue conferida la potestad, de lo contrario incurre en la denominada desviación de fin o de poder (...).

(d) Control de razonabilidad de la decisión, esto es que el acto administrativo en que se funda debe basarse en motivos que deben explicitarse (más allá de una mera cita de normas y hechos) mediante una relación circunstanciada de los fundamentos de la decisión, de manera que se acredite la racionalidad intrínseca, es decir, coherencia con los hechos determinantes y con el fin público que ha de perseguirse". (Obra citada, pp. 86 88)

Finalmente, interesa destacar, que en el control de la discrecionalidad se debe atender al principio de proporcionalidad, que es un elemento que determina "la prohibición de exceso, que implica una relación lógica de los elementos de contexto que generan el acto (situación, decisión y finalidad), una

relación de adecuación de medio y fin, lo que implica ciertamente una limitación a la extensión de la decisión en la medida que ésta sólo se puede extender mientras se dé un vínculo directo entre el hecho y la finalidad perseguida con el procedimiento. De este modo, las situaciones que se dan fuera de esa relación son desproporcionadas, es decir, manifiestamente excesivas". (Obra citada, p. 93).

Noveno: Que, de lo que se viene razonando, se concluye que el acto impugnado, esto es, el Decreto Exento N° 1780/433, de fecha 8 de mayo de 2020, del Subsecretario para las Fuerzas Armadas, en cuanto resolvió el término del llamado al servicio activo del recurrente con fines de desempeño profesional en la Reserva del Ejército de Chile, por la causal "Necesidad Institucional", es ilegal, pues no se cumplieron todas las exigencias previstas en los artículos 11 y 42 de la Ley N° 19.880, toda vez que no se describe en el caso del actor cuales son las "necesidades institucionales".

Por otro lado, el control de razonabilidad y proporcionalidad que en el caso concreto debe realizar esta Corte, permite establecer la arbitrariedad del acto impugnado, pues no cumple con la exigencia de razonabilidad, estrechamente vinculada al ejercicio de una potestad discrecional por parte de la Administración, cuestión que, por lo demás, queda en evidencia ante la falta de motivación del mismo. Al respecto, señala la doctrina que "en el ámbito del Derecho administrativo la proporcionalidad constituye un principio general que cumple una importante función dentro de los mecanismos destinados a controlar el ejercicio de las potestades discrecionales que el ordenamiento atribuye a los órganos administrativos". (Eduardo Cordero, Los Principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el Derecho Chileno, Revista de Derecho Valparaíso, N° 42, julio 2014).⁷⁸

Así las cosas, al afectado solamente le queda recurrir de protección.

8. CONCLUSIÓN

La Ley N° 19.606 se erige como una potente herramienta para estimular la inversión del sector privado en la zona austral para proyectos que pudieran no ser rentables sin el beneficio, cambiando sustancialmente su evaluación económica al permitir utilizar parte de la inversión como crédito tributario en contra del IDPC, con lo cual, si el contribuyente tiene otras operaciones en el territorio nacional, podrá imputar el beneficio al impuesto correspondiente a la totalidad de las ganancias en el país, pues la renta es una sola para efectos del citado gravamen; o si sólo genera ingresos con motivos del proyecto de inversión favorecido, podrá estar varios años sin desembolsar flujos de caja para enfrentar el tributo, pues el mismo será absorbido con la franquicia.

Dentro de los temas pacíficos sobre este beneficio, se rescata que el IDPC enterado con la franquicia se considera pagado, por lo que permite su uso como crédito tributario en contra de impuestos finales, con derecho a devolución de existir excedentes.

Asimismo, la Administración Tributaria ha reconocido la posibilidad de emplear conjuntamente con la franquicia de Ley Austral y por las mismas inversiones, el crédito tributario por compras de activos fijos que señala el artículo 33 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, la devolución de crédito fiscal de IVA del artículo 27 bis del D.L. N° 825 o su exención indicada en el artículo 12, letra B) N° 10 del mismo cuerpo normativo, siempre que también se verifiquen los requisitos de cada disposición.

⁷⁸ *Edgardo Abarca Miranda con Subsecretaria para las Fuerzas Armadas* (2021): Corte Suprema, 21 de abril de 2021 (protección) rol 5.303-2021, c. octavo.

En cambio, los temas de debate tienen su origen básicamente en las instrucciones contenidas en la Circular N° 66 de 1999, mantenidas en la Circular N° 47 de 2004, que no han recogido adecuadamente las disposiciones de la Ley Austral, como tampoco las actualizaciones de que ha sido objeto, pues como hemos desarrollado a lo largo de este artículo, existen tres tipos de beneficiarios con requisitos distintos, que pueden acogerse a la franquicia por bienes diferentes, según los fines a que están destinados.

A este respecto, el SII continúa exigiendo que los proyectos de inversión impliquen el inicio de una nueva actividad o una mayor productividad o mejor calidad, descartando del beneficio a la reposición de activos fijos obsoletos o en desuso, lo que pudo haber tenido algún sentido en la promulgación del texto original de la Ley Austral, pero que deja de tenerlo a la luz de la modificación de que fue objeto el año 2004, incorporándose todo tipo de emprendimiento, sin más restricciones que los que la norma jurídica señala.

Así también, es absolutamente contraria al sentido y alcance de la ley, la exclusión de específicos sectores económicos que taxativamente fueron favorecidos con el crédito tributario, pues la Ley Austral contempló desde sus albores a actividades productivas extractivas y primarias, de prestación de servicios para sí o para terceros, de servicios que implican transferencia de bienes y de actos de comercio, donde el legislador únicamente omitió la venta de bienes muebles, pero no a todo el espectro del comercio.

Se constata la confusión sobre los reales beneficiarios de la Ley Austral, en algunos oficios del director nacional que discrepan de la apreciación del director regional sobre ciertos proyectos de inversión, como también, en algunos cambios de criterio del SII y la poca claridad que ha tenido para señalar quien es el real favorecido en el caso de las construcciones.

Nítidamente, se precisa una renovada circular que derogue todas las anteriores y se haga cargo de emitir instrucciones apropiadas y apegadas al sentido y alcance de las disposiciones de la Ley Austral, con una interpretación estricta, sin que sea pertinente extender la franquicia a situaciones no previstas por el legislador, como tampoco, imponer mayores requisitos que los que la norma contempla, no siendo oportuno que por la vía administrativa se incorpore o excluyan determinadas actividades económicas o cierto tipo de inversiones.

A su turno, la certeza jurídica pretendida con el trámite opcional de someter a verificación los proyectos de inversión, queda en duda ante la imposibilidad de recursos administrativos y jurisdiccionales en contra de las resoluciones de rechazo del director regional, que pueden estar erradas en su juicio, como lo han demostrado determinados oficios del director del SII y los criterios aplicados en los litigios en que el SII fue vencido en los tribunales.

Por último, como reflexión final, rescatando la idea de desconcentrar funcionalmente la aprobación de proyectos de inversión, podría haberse elegido a otra entidad como evaluadora, como el intendente regional o el Gobierno Regional, que ya ocurre con otros estatutos tributarios y aduaneros preferente, cuyas funciones y atribuciones tienen mayor competencia respecto del ordenamiento territorial, el desarrollo social y cultural de su gente y localidades, y el fomento al aparato productivo, manteniendo la fiscalización en el SII, pero descansando la aprobación en el intendente o el Gobierno Regional, lo que permitiría un mejor control

sobre el logro del objetivo previsto en la dictación de la Ley Austral, que es precisamente el desarrollo regional.

9. BIBLIOGRAFÍA

CELIS DANZINGER, G. E. (2018): *La organización administrativa del Estado* (Santiago, El Jurista Ediciones Jurídicas).

Contraloría General de la República (2014): Informe de Investigación Especial N° 11/2013, de 30.01.2014.

GIULIANI FONROUGE, Carlos (2011): *Derecho financiero* (Buenos Aires, 10ª ed., La Ley).

OSORIO VARGAS, C. (2016): *Manual de procedimiento administrativo sancionador, Parte general* (Santiago: Thomson Reuters).

Textos normativos

D.F.L. N° 1-19.653, Ministerio Secretaría General de la Presidencia, texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.575. (17 de noviembre de 2001).

D.L. N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta. (31 de diciembre de 1974).

D.L. N° 825, Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. (31 de diciembre de 1974).

D.L. N° 830, Código Tributario. (31 de diciembre de 1974).

Decreto N° 2.885, Ministerio del Interior. (04 de marzo de 1995).

Historia de la Ley N° 19.606. (1999). Biblioteca del Congreso Nacional.

Historia de la Ley N° 19.946. (2004). Biblioteca del Congreso Nacional.

Historia de la Ley N° 20.320. (2008). Biblioteca del Congreso Nacional.

Historia de la Ley N° 20.655. (2013). Biblioteca del Congreso Nacional.

Ley N° 19.420, Ley Arica. (23 de octubre de 1995).

Ley N° 19.606, Ley Austral. (14 de abril de 1999).

Ley N° 19.946, modifica crédito tributario de la Ley Austral y amplía zona de extensión de la Zona Franca de Punta Arenas. (11 de mayo de 2004).

Ley N° 20.320, prorroga Ley Austral y modifica Zona Franca. (31 de diciembre de 2008).

Ley N° 20.655, Incentivos Zonas Extremas. (01 de febrero de 2013).

Ley N° 21.210, Modernización Tributaria. (24 de febrero de 2020).

Sentencias

Comercial Bulnes Limitada con SII (2012): Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 15 de septiembre de 2012 (apelación), rol N° 1-2012.

Comercial Bulnes Limitada con SII (2013): Corte Suprema, 21 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 8.156-2012.

Comercial Bulnes Limitada con SII (2015): Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 4 de agosto de 2015 (apelación), rol N° 9-2015.

Comercial Bulnes Limitada con SII (2015): Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 30 de abril de 2015 (reclamo), RUC 14-9-0001573-K, RIT GR 09-00011-2014.

Comercial Bulnes Limitada con SII (2021): Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 17 de enero de 2012 (reclamo), RUC 11-9-0000122-5, RIT GR 09 00010 2011.

Edgardo Abarca Miranda con Subsecretaria para las Fuerzas Armadas (2021): Corte Suprema, 21 de abril de 2021 (protección) rol 5.303-2021, c. octavo.

Empresa Eléctrica Cuchildeo SpA con SII (2019): Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 23 de mayo de 2019 (reclamo), RUC 15-9-0000766-0, RIT GR 17 00174 2015.

Empresa Portuaria Austral con SII (2016): Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 5 de septiembre de 2016 (reclamo), RUC 15-9-0001700-3, RIT GR 09-00018-2015.

Empresa Portuaria Austral con SII (2017): Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 30 de enero de 2017 (apelación), rol N° 10-2016.

ENERSUR S.A. con SII (2014): Corte de Apelaciones de Punta Arenas, 7 de octubre de 2014 (apelación), rol N° 8-2014.

ENERSUR S.A. con SII (2014): Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, 29 de julio de 2014 (reclamo), RUC 13-9-0002360-4, RIT GR 09 00019 2013.

Tribunal Constitucional (2010): sentencia del 7 de septiembre de 2012 (inaplicabilidad) rol N° 1411-09.

Instrucciones administrativas

Circular N° 47. (30.09.2004). Servicio de Impuestos Internos.

Circular N° 66. (29.11.1999). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 1.356. (02.05.1996). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 1.387. (09.05.2005). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 1.454. (25.04.2006). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 1.518. (23.07.2008). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 100. (20.01.2010). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 2.122. (19.11.2010). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 2.851. (28.11.2011). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 2.892. (26.10.2012). Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N° 276. (05.02.2009). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 3.179. (31.12.2019). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 4.153. (14.06.1999). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 4.282. (20.11.2002). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 4.345. (07.11.2001). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 4.481. (10.12.1999). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 4.922. (04.12.2005). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 457. (11.03.2013). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 469. (03.03.2017). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 542. (22.02.1995). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 553. (06.03.2007). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 609. (20.02.2003). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 707. (04.04.2017). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 816. (10.04.2007). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 862. (25.04.2008). Servicio de Impuestos Internos.
Oficio N° 937. (22.03.2000). Servicio de Impuestos Internos.