

FRANQUICIAS TRIBUTARIAS DE ZONAS EXTREMAS

Osvaldo Flores Olivárez

Magíster en Tributación ©,
Abogado
Colaborador CET UChile



1.- INTRODUCCIÓN

El ingreso de Chile a la OCDE ha generado nuevos desafíos para el asesor tributario y en especial para la academia, dentro de ellos podemos mencionar la necesidad de conocer a cabalidad las franquicias tributarias regionales que están directamente relacionadas con inversiones nacionales y especialmente extranjeras en cuanto a los créditos contra los impuestos, precios de transferencia, planificación tributaria nacional e internacional, entre otros aspectos de índole tributario.

Desde hace más de treinta años, nuestro legislador se ha preocupado de crear franquicias tributarias cuyo beneficio vaya en directa relación con las zonas extremas de nuestro país, lo anterior con el fin de permitir el desarrollo industrial, comercial y turístico de dichas zonas geográficas de nuestro territorio nacional. Lo anterior se funda, en que nuestra propia Constitución Política de la República de Chile del año 1980, consagra dentro de las garantías constitucionales, en el N° 22 del artículo 19° la idea de que...*”el estado puede establecer beneficios directos o indirectos a favor de alguna zona geográfica”*..., como sería el caso de aquellas zonas denominadas extremas objeto de este reporte tributario.

Dentro de las franquicias tributarias para las zonas extremas se encuentran los créditos a la inversión realizados en la nueva región de Arica y Parinacota (región creada por la Ley N° 20.175), cuyos beneficios tributarios están vinculados a los impuestos a la renta y al impuesto a las ventas y servicios, sin perjuicio de los importantes beneficios aduaneros y comerciales que serán objeto de futuras publicaciones.

Lo anterior incluye la aplicación de la bonificación a la mano de obra y los créditos contra el impuesto a la renta de las inversiones realizadas en las provincias de Arica y Parinacota, a través de las denominadas Leyes Arica I y II.

2.- TRATAMIENTO TRIBUTARIO ZONA FRANCA (RENTA E IVA) RÉGIMEN PREFERENCIAL

Conforme a lo establecido en el DFL N° 341 de 1977 (texto refundido en el DFL N°2 de 2001), todas las empresas que se instalen en la ciudad de Arica vinculadas a la actividad industrial y acogidas al régimen preferencial de Zona Franca, se encontrarán exentas del impuesto cedular de primera categoría de la Ley de la Renta (D.L 824) solo respecto de aquellas actividades desarrolladas en dichas zonas.

En consecuencia la referida exención de impuesto de primera categoría es una franquicia tributaria que favorece a todos aquellos contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, calificados como de actividad industrial, y se aplica a través de una exención a la utilidad tributaria devengada por las actividades realizadas dentro de zona franca.

Por su parte, estas mismas empresas estarán exentas de los impuestos a las ventas y servicios (IVA) del DL. 825 por las operaciones que realicen dentro de dichos recintos o zonas beneficiadas, ello sin perjuicio de la posibilidad de recuperar el IVA por servicios o suministros utilizados en la elaboración de productos exportados.

3.- FRANQUICIA RECUPERACIÓN LAY 19.420 (LEY ARICA)

De conformidad a lo establecido en el Artículo 27 de la Ley 19.420, norma que establece que las industrias amparadas por el régimen establecido en el DFL N° 341, de 1977, incluidas aquellas instaladas o que se instalen en Arica, en virtud de lo dispuesto en el Artículo 27 de dicho DFL N° 341, *tienen la posibilidad legal de recuperar los impuestos del Decreto Ley N° 825, de 1974*, esto es, tanto el Impuesto al Valor Agregado como sus Impuestos Adicionales, soportados en la utilización de

servicios o de suministros o en el arriendo con opción de compra de bienes cumpliendo los siguientes requisitos que a continuación se exponen:

- a) Debe tratarse de una industria que tenga por finalidad la elaboración de productos propios, aunque dicha producción no sea consecuencia de un proceso de manufacturación. Ello por cuanto, tanto el inciso final del Artículo 8 del DFL N° 341, como la nueva parte final del inciso primero del Artículo 27 de dicho cuerpo normativo, agregada por la letra a) del Artículo 30 de la comentada ley, permiten que se realicen en las Zonas Francas y en Arica, procesos industriales que no son de transformación, como por ejemplo, la armaduría, ensamblado, etc.;
- b) Como consecuencia del requisito mencionado en la letra anterior, no pueden acogerse al nuevo beneficio establecido en el Artículo 27 de la Ley 19,420, aquellas industrias que presten servicios a otras, ya que en este caso o en tal caso, no se trataría de mercancías.
- c) La industria respectiva sólo puede recuperar los impuestos del DL N° 825, soportados en la utilización de servicios o suministros necesarios para el proceso industrial de aquellas mercancías que reexpida o que exporte al extranjero, y
- d) También es susceptible de ser recuperado el impuesto a las ventas y servicios soportado en la celebración de contratos de arriendo con opción de compra de bienes que se utilicen en el proceso productivo correspondiente de las mercancías señaladas en la letra c) anterior.

Es importante consignar que las empresas constituidas bajo la estructura de sociedad anónima y en comandita por acciones, dentro de zona franca, estarán afectas al impuesto único del 35% establecido en el artículo 21 de la ley de la renta y que los dueños, socios o accionistas de las empresas referidas están afectos al impuesto global complementario o adicional, según corresponda, respecto de remesas, o cantidades distribuidas por dichas empresas.

Por otro lado, si las empresas se acogen al artículo 14 bis de la ley de la renta, los propietarios o socios se afectaran con dichos tributos sobre los retiros, remesas, o distribuciones cualquiera sea el origen o fuente, aun cuando se trate de rentas no gravadas o exentas como ocurre con el régimen preferencial.

4.- PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL SII – FRANQUICIA LEY 19.420 (LEY ARICA I)

El servicio de impuestos Internos por su parte ha impartido instrucciones sobre el tratamiento tributario de las empresas que se benefician del régimen privilegiado, estos pronunciamientos se encuentran contenidos en las Circulares emitidas por el ente fiscalizador y que a continuación pasamos a detallar:

Circular 95 del año 1978: imparte instrucciones sobre la forma de computar rentas de empresas que desarrollen actividades dentro y fuera de zona franca, y la manera de usar el respectivo crédito ya que este solo se puede limitar a las operaciones que se realicen dentro de las zonas. Dicha circular incluye ejemplos prácticos sobre la forma de usar el crédito cuando un contribuyente realiza actividades dentro y fuera de las zonas francas.

Circular 51 del año 1995: regula la forma como las industrias acogidas a régimen preferencial de zona franca pueden recuperar el IVA y los impuestos adicionales, por servicios o suministros empleados en sus procesos industriales que desarrollen para elaborar mercancías que exporten o reexpidan al extranjero, y en los contratos de arrendamiento con opción de compra convenidos con la misma finalidad. La circular aclara que es exigencia para la recuperación del mencionado impuesto, que se trate de contribuyentes que tengan por finalidad elaborar productos propios, aunque dicha producción no sea consecuencia de un proceso de manufacturación (contribuyentes calificados como de zona industrial) quedando fuera del beneficio en cuestión, todas aquellas industrias que presten servicios a otras empresas por no tratarse de operaciones que involucren mercancías.

Circular 44 del año 2001: que regula el tratamiento del IVA en la construcción en zona franca (primer juicio “IVA en la construcción zona franca” defendido por el suscrito caratulado “SII contra Constructora Puerto Iquique”, fallo favorable Excma. Corte Suprema casación fondo Rol 3668). Dicha circular regula además el tratamiento tributario de los intereses por depósito a plazo de usuarios de zona franca, aplicando el principio de la accesoriedad, siempre que se trate de intereses calificados como rentas accesorias a las utilidades generadas en el desarrollo de actividades realizadas por los usuarios de Zona Franca, siempre y cuando no hayan perdido su naturaleza u origen como consecuencia de operaciones posteriores que no formen parte de aquellas desarrolladas íntegramente en dicha zona.

Circular 26 del año 2004: que imparte instrucciones sobre el nuevo delito tributario del artículo 97 N° 25 del Código Tributario, por acciones de usuarios de zona franca

(primer juicio oral penal por este delito en Iquique causa RIT 124-2005 defendida por el suscrito obteniendo sentencia absolutoria del usuario de zona franca).

5.- EMPRESAS INSTALADAS EN ZONA FRANCA DE EXTENSIÓN EN LA REGIÓN DE ARICA – PARINACOTA

Como es sabido la expresión *zona franca* se explica porque abarca una zona o espacio geográfico donde existe alguna franquicia aduanera o tributaria, en el caso de la región de Tarapacá y de Arica – Parinacota, existen ambas franquicias aunque en este trabajo solo nos referimos a aquellas franquicias tributarias de la región de Arica y Parinacota, y no de las existentes en la región de Tarapacá (incluyendo Alto Hospicio).

La zona antes referida, conocida también como zona franca “de extensión”, no debe confundirse con aquella zona geográfica denominada “primaria”, la cual corresponde al recinto ubicado en la ciudad de Iquique.

La diferencia antes señalada es de suma importancia, ya que la venta de mercaderías nacionales o nacionalizadas, desde cualquier lugar del país hacia la Zona Franca Primaria, para los efectos tributarios de lo dispuesto en el DL. N°825 de 1974, son consideradas operaciones de exportación; por ende, exentas de IVA (Art. 12, letra D) y en consecuencia, el vendedor de acuerdo al artículo 36° y según el procedimiento que establece el DS. N° 348 de 1975 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, podrá solicitar devolución del IVA soportado en la adquisición o compra de este tipo de bienes.

Otros beneficio en esta zona, es la inexistencia de impuestos tipo arancel cuando las mercancías se venden a una zona franca de extensión, afectándose con tributos cuando las enajenaciones son hacia otras zonas geográficas del país (con la salvedad de la franquicia comercial para viajeros o turistas bajo ciertos considerandos).

Por las mismas razones antes esgrimidas, las ventas de mercancías desde la zona franca primaria hacia las zonas francas de extensión son importaciones que pagan un 0,8 del valor CIF de las mercaderías, con un 0% en la primera venta en Zofri y un 19 % en la segunda venta en zona de extensión. (Circular N° 7 del año 1996 del SII, imparte instrucciones sobre esta materia).

6.- ARICA, ZONA FRANCA INDUSTRIAL

El régimen preferencial comentado aplicable a las empresas dentro de zona franca primaria (Iquique), se aplica en iguales términos a las empresas calificadas como de industriales manufactureras instaladas o que se instalen en Arica. Para tal efecto el intendente regional es el organismo que autoriza a desarrollar dichas actividades, su ubicación y límites, todo ello por aplicación del artículo 27 del DFL 341 DE 1977, refundido en el DFL 2 de hacienda del año 2001 (ver caso HA Motors).

En Arica existe el denominado *Parque Industrial de Chacalluta* que forma parte de Zona Franca S.A, y en donde se desarrollan en forma mayoritaria las actividades industriales que se acogen al régimen preferencial visto precedentemente en la ciudad de Arica.

Dichos procesos industriales tales como armaduría, ensamblado, montaje , terminado, que signifiquen *aporte de valor agregado nacional* se encuentran exentos de derechos aduaneros e IVA a las materias primas, partes, piezas importadas e incorporadas a los procesos productivos, pudiendo recuperar el IVA soportado por los servicios o suministros usados en la elaboración de productos destinados a la exportación; de igual forma, la exención aplica para el impuesto de primera categoría de la Ley de la Renta.

Además, el beneficio tributario contempla un subsidio a la inversión de hasta un 50% de su monto, y una bonificación consistente en un subsidio de un 20% tratándose de inversiones o reinversiones de pequeños o medianos inversionistas y productores de bienes o servicios.

Finalmente existe el beneficio de bonificación de mano de obra DFL 889, que bonifica en un 17% de la remuneración imponible del trabajador tanto en la región de Arica y Parinacota como en la región de Tarapacá.

7.- CRÉDITO POR INVERSIONES EN LAS PROVINCIAS DE ARICA – PARINACOTA

La difícil situación económica de la ciudad de Arica, que a juicio del suscrito se mantiene a la fecha, motivo a que el legislador en el año 1995 promulgara la ley N° 19420, conocida como Ley Arica I, modificada posteriormente por las Leyes N°s 19.478 y 19.669 (esta última conocida como ley Arica II), modificaciones que establecieron en favor de los contribuyentes de primera categoría que declarasen renta efectivas mediante contabilidad completa (incluyendo aquellos que tributan en dicha categoría por el artículo 20 o 14 bis de la ley de la renta), como crédito contra el

impuesto de primera categoría determinado, un *porcentaje aplicado* sobre el monto de todas las inversiones efectuadas en las provincias de Arica y Parinacota. De la misma forma dicho crédito se hizo extensivo a todos aquellos contribuyentes acogidos al régimen preferencial señalado en el artículo 27 del DFL 341 de hacienda de 1977, lo cual significa hacer uso de dicho crédito contra el impuesto de primera categoría a las empresas manufactureras o industriales que se instalen o estén instaladas en Arica, lo anterior previa renuncia a la exención del impuesto de primera categoría que les favorezca (ya que las empresas acogidas al régimen preferencial de zona franca se encuentran exentas del impuesto de primera categoría).

En consecuencia, una vez recuperado el crédito a que tienen derecho de conformidad a lo establecido en la Ley Arica, los contribuyentes podrían retornar a la franquicia de estar exentos de impuestos a la renta de primera categoría aplicado al régimen preferencial zona franca, y respecto de la cual debieron renunciar precisamente para acogerse al beneficio por inversión.

En consecuencia no tienen derecho a este crédito:

1. Quienes no estén afectos a impuestos de primera categoría;
2. Los que estén exentos de impuesto de primera categoría (salvo acogidos a régimen preferencial zona franca DLF 341);
3. Quienes estén afectos a impuesto de primera categoría en calidad de impuesto único o sustitutivo de todos los demás impuestos de la ley de la renta;
4. Los contribuyentes de primera categoría que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad simplificada;
5. Los contribuyentes de primera categoría acogidos al sistema de renta presunta;
6. Contribuyentes de segunda categoría (dependientes e independientes); y
7. Contribuyentes que adeuden al fisco impuesto o gravámenes aduaneros con plazos vencidos o sanciones por infracciones tributarias o aduaneras.

En caso de acogerse a este beneficio, los contribuyentes deberán declarar y pagar el impuesto cedular respectivo a contar del año en que tengan el derecho de este beneficio a la inversión, teniendo la posibilidad de acumular para ejercicios siguientes,

debidamente reajustado, aquella parte del crédito no utilizado en el ejercicio en el cual hacen uso del beneficio.

La ley 19.420 estableció originalmente que este crédito era de un 20 % sobre el valor del proyecto de inversión correspondiente a bienes del activo fijo que correspondan a construcciones, maquinarias, equipos, inmuebles destinados preferentemente a explotación comercial con fines turísticos, cuyo valor sea superior a 2.000 UTM por inversiones en la ciudad de Arica, o de un valor superior a 1.000 UTM si dichas inversiones eran realizadas en Parinacota, todo lo anterior siempre vinculado a la producción de bienes o prestación de servicios del giro del contribuyente en esas provincias, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. En caso de que el crédito utilizado supere el impuesto respectivo, el remanente podría ser acumulado para ser utilizado en períodos posteriores debidamente actualizado según la variación del IPC.

También es relevante señalar que esta ley se encargó de establecer expresamente que este crédito conferido era absolutamente compatible con el beneficio establecido en el artículo 33 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pudiendo en consecuencia lograr su utilización en forma conjunta.

La misma ley se menciona que el crédito a la inversión, solo podrá invocarse respecto de aquellos *proyectos* realizados en bienes que la propia Ley señala, siempre y cuando la adquisición o término de la construcción definitiva haya ocurrido durante el año comercial respectivo, todo lo anterior debidamente acreditado con la documentación pertinente, quedando en consecuencia al margen del beneficio en comento, aquellas inversiones en bienes adquiridos o comenzados a construir con anterioridad al 01 de enero de 1995, los cuales tendría una duración en cuanto a su aprovechamiento hasta el 31 de diciembre del año 2020.

La ley antes comentada fue modificada por la Ley N° 19.478, modificación que en términos muy breves tuvo dos variaciones importantes a saber:

1. En relación con las inversiones que dan derecho a crédito, se incorporan las siguientes inversiones:
 - a. La construcción de edificaciones destinadas a oficinas, que incluyan o no, locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, ubicadas en las áreas a que se refieren las letras a) y c) del Artículo 19 de la Ley N° 19.420, con una superficie construida no inferior a 1.000 m², terminadas de construir en el ejercicio.

- b. La construcción de edificaciones destinadas al uso habitacional, que incluyan o no, locales comerciales, estacionamientos o bodegas, de más de 5 unidades, ubicadas en las áreas a que se refieren las letras a) y c) del Artículo 19 de la referida Ley N° 19.420, con una superficie construida no inferior a 1.000 m², terminadas de construir en el ejercicio.

Es necesario aclarar que el contribuyente que se beneficia con el crédito tributario en cuestión, por el nuevo tipo de inversiones incorporadas a su patrimonio, es la persona que invierte en la construcción de las edificaciones señaladas con las características descritas para su venta posterior, ya sea, que la construcción la haya efectuado directamente por cuenta propia o la haya encargado a un tercero, ya que la modificación legal establece expresamente que también tendrán derecho al crédito los contribuyente que inviertan en la construcción de las citadas edificaciones y no las personas que adquieren los referidos bienes. Además de lo anterior, la referida norma en su parte final, señala que el beneficio podrá ser solicitado sólo una vez para el mismo inmueble.

2. En relación al crédito por la inversión en vehículos motorizados en general.

La modificación de la Ley N° 19.478 tuvo además por finalidad introducir una excepción a la prohibición original de la Ley N° 19.420, la cual prohibía invocar el crédito por la inversión que se efectuara en vehículos motorizados en general. Con la innovación introducida por la Ley N° 19.478, se estableció expresamente que no quedaban comprendidas en dicha limitación o prohibición, todas aquellas inversiones que se realicen en vehículos calificados por la ley de especiales fuera de carretera con maquinaria montada, entendiéndose por éstos, todos aquellos vehículos que sean utilizados únicamente en los territorios que comprenden las provincias favorecidas, esto es, en Arica y Parinacota, sin la posibilidad de que tales vehículos sean desplazados por las carreteras del país a otros lugares a desarrollar o a prestar las mismas actividades o servicios que señala la ley u otras diferentes, en territorios no amparados por las franquicias que se comentan. Entre este tipo de vehículos se pueden citar las grúas de todo tipo, y en general, los buldócer y vehículos motoniveladores, entre otros.

Con todo y pese a la extraordinaria ubicación geográfica de Arica, así como las excelentes ventajas comparativas que ofrece en su calidad de región transfronteriza, los resultados y las expectativas esperadas de la denominada Ley Arica I, a juicio del suscrito, no han logrado sus objetivos, lo cual ha sido tema de discusión y confirmación según distintos estudios internacionales realizados al respecto, en

especial, aquellos estudios realizados por el Banco Interamericano del Desarrollo que precedió a la aprobación la Ley N° 19.669 del 5 de mayo de 2000, conocida como Ley Arica II; norma que vino a establecer importantes cambios tributarios a este régimen preferencial, con respecto a las inversiones realizadas en las provincias de Arica y Parinacota, y cuyos aspectos más relevantes pasamos a resumir:

- a) Incremento del porcentaje de crédito, pasando de 20% al 30% de la inversión realizada;
- b) Aumento del plazo para la utilización del crédito, hasta diciembre del 2030;
- c) Aumento del crédito tributario a un 40% tratándose de inversiones en inmuebles en la provincia de Parinacota, extensible en inmuebles destinados preferentemente a su explotación comercial con fines turísticos en la provincia de Arica, los cuales en este último caso deben ser calificados como de *alto interés* por el Director Nacional del Servicio Nacional de Turismo.

Es importante señalar que las referidas leyes, además contemplaron incentivos aduaneros y comerciales (como los centros de exportación y la adquisición de inmuebles en zonas fronterizas) que no son materia de este trabajo y que exigieron como condición básica, previa para acogerse a esta franquicia tributaria, la de no adeudar al fisco ninguna clase de impuesto o gravamen aduanero con plazo vencido o haber incurrido en sanciones por infracciones tributarias o aduaneras.

Por su parte el Servicio de impuestos internos ha interpretado mediante distintas circulares las normas referidas sobre crédito a las inversiones en las provincias de Arica y Parinacota, señalando como aspectos más relevantes los siguientes:

Circular 50 de 1995: imparte instrucciones sobre bienes físicos del activo inmovilizado, concepto de proyecto de inversión, ejercicio en el cual nace el derecho a invocar el crédito, impuesto del cual se deduce el crédito, orden de imputación del crédito, remanentes de crédito, plazos para acogerse a franquicias, permanencia en las provincias de los bienes comprendidos en la inversión y las sanciones por el mal uso del crédito.

Circular 64 del año 1996: interpretación de la Ley N° 19.448 que vino a modificar la Ley N°19.420

Circular 46 del año 2000: modificaciones introducidas por la Ley N° 19.669 (Ley Arica II), y regulación sobre imputación de retiros, remesas y distribuciones de utilidades retenidas en el registro FUT (las rentas tributables generadas en el ejercicio

podrán ser retiradas o remesadas sin aplicar el orden de prelación establecido en la ley de impuestos a la renta, esto es, a libre elección del contribuyente).

Circular 45 del año 2008: modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.268, en especial nuevo plazo para aprovechar el crédito ampliado hasta el año 2034 (prorrogado por la Ley N° 20.268), y las instrucciones sobre los antecedentes técnicos que deben presentar los contribuyentes para los efectos de inmuebles destinados preferentemente a explotación comercial con fines turísticos calificados de alto interés.

En consecuencia los contribuyentes que declaren en primera categoría, ya sea mediante contabilidad o renta presunta, tendrán derecho a rebajar como crédito contra el impuesto de primera categoría determinado, los respectivos porcentajes aplicados sobre las inversiones que durante el ejercicio hayan efectuado en las provincias de Arica y Parinacota.

También tendrán derecho a este crédito, las empresas industriales manufactureras instaladas o que se instalen en Arica, siempre y cuando para los efectos de invocar dicho crédito, se sometan a las normas que lo regulan, renunciado de forma expresa a la exención de primera categoría que les favorece por ser empresas usuarias de zona franca.

8.- CONCLUSIÓN

En este resumen de franquicias tributarias, me parece importante indicar que la Ley N° 20.252 de fecha 15 de febrero del 2008, señalo expresamente que “...Las *normas legales, reglamentarias y demás disposiciones que aludan conjuntamente a las provincias de Arica y Parinacota, se entenderán referidas a la región de Arica y Parinacota....*”

Las normas que actualmente se refieren a la Región de Tarapacá, deberán entenderse referidas a ambas zonas geográficas. Lo anterior porque existen numerosos cuerpos normativos de índole tributario que se refieren precisamente solo a la antigua región de Tarapacá.

El tema desarrollado presenta una gran cantidad de matices en relación a los delitos tributarios, precios de transferencia, tratamiento del FUT, planificación tributaria internacional, régimen aduanero, centros de exportación, DL 600, capítulo 14 del Banco Central y otros que serán desarrollados sistemáticamente a través del Centro de estudios tributarios de la U de Chile en su próximos reportes.