

Actividad estatal de fomento y zonas de tratamiento tributario especial

State activity of promotion and areas of special tax treatment

Rodrigo Céspedes¹
Jaime García²

Este trabajo analiza la actividad estatal de fomento, propia del Estado contemporáneo; examina particularmente el caso tributario en el contexto del principio de no-discriminación. Finalmente, se concentra en los beneficios otorgados a ciertas zonas extremas de Chile, como las zonas francas, la Ley Pascua o la Ley Navarino. Estos tratos especiales se justifican por su objetivo de lograr un desarrollo territorial armónico.

Palabras clave: actividad de fomento; igualdad y no-discriminación arbitraria; beneficios tributarios; zonas de tratamiento tributario especial.

This work analyzes state interventionism to promote certain economic activities typical of the modern State. It particularly examines tax law as a tool to promote some activities in the context of the principle of non-discrimination. Finally, it focuses on the benefits granted to certain regions of Chile, such as the Easter Island Act or the Navarino Act. These preferential treatments are justified by their objective of achieving harmonious territorial development.

Keywords: state economic interventionism; equality and non-discrimination; tax benefits; areas with special tax benefits.

RESUMEN / ABSTRACT

¹ Research associate, Max Planck Institute for Social Anthropology (Halle), Department of Law and Anthropology. Abogado Universidad de Valparaíso, Master Università per Stranieri di Perugia, PhD Lancaster University. Correo electrónico: rodcespedes@yahoo.com, Dirección Postal: Schleiermayerstrasse 44, Halle, Germany.

² Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile, Master en economía y gestión para abogados, de la Universidad Gabriela Mistral, candidato a Doctor de la Universidad Castilla La Mancha, España. Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Chile, Universidad del Desarrollo y Universidad Mayor, jaime.garcia@jaimegarcia.cl. Peñalolén es 7910000.

Artículo recibo el 15 de junio de 2023 y aceptado el 9 de noviembre de 2023.

Introducción

I. La actividad estatal de fomento

Chile es un Estado unitario, sin embargo, la descentralización se ha alzado como uno de los objetivos más estimable en la organización administrativa de nuestro territorio. En derecho público, uno de los objetivos más encomiables es el del desarrollo territorial armónico y equitativo (artículos 3 inc. final, 115 inc. 1, 118 inc. 7 de la Constitución). La Ley Orgánica Constitucional N° 19.175 Sobre Gobierno y Administración Regional señala que, en la administración interna de las regiones, los gobiernos regionales deberán observar como principio básico el desarrollo armónico y equitativo de sus territorios, tanto en aspectos de desarrollo económico, como social y cultural (Artículo 14). Uno de los instrumentos para lograr este propósito es la herramienta tributaria: con ventajas y exenciones la población y la inversión migraría artificialmente a zonas alejadas logrando un progreso armónico de todo el territorio nacional³.

Una de las funciones de mayor importancia desarrolladas por el Estado en el marco de una economía social de mercado es la actividad de fomento. Esta función es más propia del Estado intervencionista del siglo XX, que va más allá de las actividades tradicionales de policía y de servicio público. La actividad de fomento es la acción estatal consistente en promover, normalmente mediante incentivos económicos o fiscales, que los particulares realicen por sí mismos actividades consideradas de interés público⁴. Ésta implica una “ayuda” a las actividades privadas que se consideran de utilidad general, conservando su carácter únicamente privado. Con ésta, el Estado pretende orientar el comportamiento de los individuos hacia ciertos objetivos de bien común. La actividad de fomento comprende estímulos cuyos fines son otorgar ventajas a los sectores, actividades o zonas geográficas que se desea incentivar. A través de alicientes positivos, se pretende “estimular las actividades económicas privadas”, pero sin coartar las libres iniciativas y sin la utilización del aparato represivo de la coacción, canalizando recursos hacia ciertas actividades que se colocan en una situación más favorecida de

³ JORDANA DE POZAS 1949, 46; VILLAR 1954, 11; GUAITA 1970, 9 y ss.; MARTÍN-ROTERTILLO 1991, 438-ss; ARIÑO 2004, 343-ss.; CASSAGNE 1994, 89-ss.; DROMI 1992, 192-ss. Este fomento tributario según JORDANA DE POZAS sería jurídico-económico ya que tiene por objeto conferir determinados privilegios para instalación o desarrollo de actividades privadas, que en condiciones normales serían más difíciles por la lejanía; incentivar una determinada actividad económica de importancia para el desarrollo y crecimiento de parte del país y estimular la creación de nuevas actividades económicas privadas.

⁴ Podríamos pensar, como contrapartida, también en un “desestímulo” a una actividad (y como contrapartida estimular otra sustitutiva), por ejemplo, un “impuesto verde” (eco-gravámenes o tributos ecológicos). Éstos establecen pueden compensar perjuicios ocasionados al ambiente (una externalidad negativa) por los sujetos que soportan esta carga tributaria (“el que contamina paga”). Podría pensarse en gravámenes sobre emisiones de carbono o tributos sobre hidrocarburos, en razón del cambio climático. Este impuesto ecológico sería una forma de “políticas verdes” para el crecimiento sustentable, cada vez más populares.

la que resultaría de una libre dinámica de las relaciones económicas"⁵. A través de "directivas no normativas"⁶ y sin prohibir ni ordenar una determinada conducta, recomiendan un comportamiento utilizando lo que se denomina "sanción positiva o premial" en caso de verificarse el supuesto normativo⁷. Pueden estimularse todas las actividades que se consideran deseables, como la filantropía, las exportaciones, la micro-empresa, la investigación, la inmigración de población profesionalmente calificada, el ahorro, la construcción de viviendas, la formación de sindicatos y los cuerpos intermedios, la inversión, la educación y capacitación, el turismo, la lectura, la innovación empresarial, la industria pesada o tecnológica o la autarquía en materia de defensa o salud. Las subvenciones son una herramienta para esta actividad estatal. Una subvención es una asistencia financiera, directa o indirecta (desde pagos directos hasta garantías estatales o simple promoción estatal de productos o servicios), concedida por el Estado para financiar una actividad de interés público (podría ser, por ejemplo, la inversión en energías renovables como la solar). Éstas son básicamente intervenciones estatales de política económica, con las que se pretende impulsar un determinado comportamiento de los participantes en el mercado. Normalmente éstos son temas relevantes en el debate ciudadano, por la posibilidad de corrupción, pagos por apoyos

⁵ MARTÍN y SOSA 1974, 171 y 172.

⁶ PEDRALS 1995, 3.

⁷ En materia judicial, en el derecho anglosajón, se reconocen explícitamente lo que Ronald Dworkin llama "razones de política", que consiste en el fomento (o desestimulo) de determinadas conductas. Un caso es "el principio del Buen Samaritano". La parábola del Buen Samaritano es una de las más conocidas del Nuevo Testamento (Lucas 10, 25-37) y, en el fondo, es un mensaje de amor y preocupación por el prójimo y la preferencia de la conducta por sobre los rituales vacíos y las meras palabras. Se aplica mayormente a la responsabilidad extracontractual. Imaginemos una persona que tiene un infarto en un restaurante, un pediatra voluntariamente presta ayuda, pero, aun así, el afectado muere. Se descubre que el médico no hizo exactamente lo que un urgenciólogo o un cardiólogo hubiese hecho según el estado del arte. Los tribunales tienden a eximir de responsabilidad al médico "buen samaritano" ya que se trató de una actividad totalmente voluntaria y sin esperar recompensa con el único objetivo de ayudar. La actividad caritativa del doctor no sólo le dio una mejor oportunidad al paciente de sobrevivir; pero más que eso, fomentar socialmente ese tipo de actitudes, aparte de no castigar las buenas acciones, se estimula que el personal de salud no se vea inhibido de desplegar este tipo de conductas, ya que le otorgan a todos una mejor posibilidad de salvar la vida de mucha gente. Aceptar esta doctrina implica enviar una señal a la sociedad y a todo el personal de salud en el sentido que pueden ayudar sin buscarse problemas; el efecto social en general es positivo ya que se da una mejor oportunidad a la víctima de un problema de salud. En el lado opuesto, los jueces pueden desestimar conductas con la *floodgate doctrine* (abrir la compuerta de un embalse de manera que todo se inunde): acoger un tipo de reclamos puede ocasionar un aumento desmedido de la actividad jurisdiccional con su consiguiente desgaste. Un ejemplo podría ser la excesiva laxitud para aceptar todo tipo de daño moral sin mayores exigencias. El homicidio de John Lennon provocó, sin duda, un enorme sufrimiento en sus seguidores en todo el planeta, pero no podrían demandar al asesino por daño moral. En un país donde el precedente vincula, el más pequeño fallo podría provocar un gran efecto sin que se puedan estimar exactamente sus alcances. Esta doctrina es lo opuesto a la máxima latina *fiat justitia ruat caelum/fiat iustitia, et perat mundus* ("hágase justicia, aunque se caiga el cielo o se acabe el mundo"). La *floodgate doctrine* tiene en cuenta no sólo la justicia sino la paz social, porque la preservación de algunos principios no puede ser a cualquier precio o en detrimento del interés colectivo (en términos legislativos, pensemos en la prescripción).

políticos velados, la desigualdad en el otorgamiento por falta de neutralidad, malversación de fondos, el arraigo de una "mentalidad del subsidio", o un control excesivo de la actividad de los privados. Dentro de este marco se circunscriben las zonas afectas a tratamientos tributarios preferenciales. Estas zonas, por razones climáticas o geográficas, necesitan de un régimen de excepción para desarrollarse. A través de estímulos aduaneros y tributarios se pretende estimular el crecimiento económico de dichas zonas de modo de equiparar dicho desarrollo al del resto del país.

II. Regulación de las zonas de tratamiento tributario especial: el principio de igualdad y no-discriminación en materia económica⁸

Nuestro sistema jurídico contempla varias zonas bajo estos regímenes de excepción. La Ordenanza de Aduanas se refiere a ellas como "zonas afectas a regímenes especiales", "zonas afectas a tratamientos tributarios preferenciales", "zonas de tratamiento aduanero especial" o "zonas liberadas". Son creadas para fomentar el desarrollo y poblamiento de regiones extremas, mediante el otorgamiento de compensaciones por las dificultades que significa vivir en lugares alejados de los centros de producción y consumo⁹. Esto se logra a través de franquicias aduaneras y tributarias que estimulan el establecimiento de empresas y, consecuentemente, la creación de nuevos empleos y la migración.

Estos regímenes de excepción o franquicia consisten en un estatuto más favorable otorgado en virtud de una norma especial. La Constitución de 1980 exige expresamente que este tipo de beneficios deben ser establecido por ley, que debe garantizar la igual repartición de las cargas públicas¹⁰. La igualdad es un claro ejemplo de un valor superior que inspira todo ordenamiento civilizado. Las constituciones y los tratados de derechos humanos siempre consagran este principio. La igualdad ante el derecho y frente a la autoridad, con la consecuente prohibición de la discriminación arbitraria, es uno de los principios jurídicos más preciados. El constituyente es majadero al reiterarlo en aplicación a varios ámbitos¹¹. El legislador hace lo mismo estableciendo esta garantía en muchos cuerpos legislativos, no sólo en materia de derecho público. Este valor superior será una especie de pauta a la que se atribuye un

⁸ Para un enfoque general y completo, FERNANDOIS 2001.

⁹ CANGAS y MARTINI 1989, 78-79.

¹⁰ Durante la vigencia de la Constitución de 1925, el principio de la legalidad impositiva se consagraba en los artículos 10 N^{os} 9 y 44 N^o 1. En ellos no se mencionaba las franquicias o beneficios. Si bien podía deducirse que el principio de legalidad les era aplicable, el legislador no lo entendió en forma estricta. En efecto, se establecieron estímulos a través legislación delegada como en el decreto con Fuerza de Ley N^o 256, de 1960 o Decreto con Fuerza de Ley N^o 409, de 1971, dándole amplia libertad al ejecutivo para determinar el monto del reintegro, característica que también se observa en la Ley N^o 16.528, de 1966, al respecto ver FERNÁNDEZ 1968.

¹¹ El Mensaje del Código Procesal Penal lo reconoce expresamente como principio señalando: (el proyecto) "*propondrá sustantivas modificaciones al actual sistema de defensa pública en materia penal, con el propósito de hacer realidad el principio de igualdad ante la ley...*".

contenido evidentemente justo, parte esencial de los cimientos de todo el sistema. Ésta es una constante en el derecho chileno que se reconoce mayormente en el derecho público, siendo una de las bases de nuestra institucionalidad (artículo 1 de la Carta Fundamental). Este principio se aplica también en derecho privado, pero con una menor rigurosidad. Por ejemplo, el Artículo 55 del Código Civil establece igualdad de todas las personas; en materia laboral se amplió la protección contra la discriminación. En efecto, el Código del Trabajo establece en el Artículo 2 que todo acto de discriminación es contrario a los principios de las leyes laborales, señalando posteriormente los factores discriminantes. Igualdad significa tratar a las personas, naturales o jurídicas, de la misma manera si están situadas en circunstancias similares¹². El legislador crea normas aplicables a la generalidad de las personas, gente promedio. Es por tanto implícito que individuos que se encuentran en situaciones diferentes serán tratados en forma diversa: la sociedad concede a personas desventajadas privilegios legítimos tendientes a compensar esas dificultades que las aquejan, procurando mayor igualdad material. Con ese propósito, el legislador crea reglas excepcionales, discriminación positiva en algunos casos¹³. Una idea importante es la distinción entre igualdad formal y sustancial¹⁴. La segunda clase de la igualdad, el Estado tiene un rol activo e interviene para obtener igualdad material y crear, por ejemplo, un desarrollo territorial armónico. La intervención estatal se manifiesta normalmente en privilegios, algunos en el área económica y tributaria como estos beneficios territoriales que analizamos. Este desarrollo armónico es el motivo razonable que justifica la diferencia de trato. O sea, la diferencia de trato establecida por el legislador es sensata, y atendido sus objetivos, pasará un examen de constitucionalidad. Toda franquicia debe tener una justificación racional, ya que no debe significar una discriminación arbitraria. Sin embargo, siempre involucra un trato privilegiado, que justifica la garantía de la legalidad¹⁵. En efecto, el artículo 19 N° 22 inc. 1 de la Constitución establece como garantía "La no-discriminación arbitraria en el trato que deben dar el estado y

¹² Una excelente visión general sobre el material puede encontrarse en BUTLER and SUGARMAN (2011). *Handbook of European Non Discrimination Law*, EU/Council of Europe, Strasbourg. También, BAYESKY, Anne F.(1999). The Principle of Equality or Non-Discrimination in International Law. *Human Rights Law Journal* 11 (1-2), 1-34. Para un análisis teórico ALEXY, Robert, (2002). *A Theory of Constitutional Rights*. Oxford University Press, Oxford, 260-287. A nivel nacional, el magnífico y ameno estudio de CISTERNAS REYES, María Soledad (2004). El Ordenamiento Jurídico Chileno frente al Fenómeno Discriminatorio. *Revista Chilena de Derecho* 31 (3), 409-437. Gran parte de la casuística nacional puede encontrarse en los informes anuales de DD.HH. de la Universidad Diego Portales, el Centro de DD.HH. de la Universidad de Chile cuenta con un programa de mujeres y DD.HH.

¹³ O'HARE 2000, 3-45.

¹⁴ Un análisis sistemático a nivel europeo en O'Connell, Rory 2009. Substantive Equality in the European Court of Human Rights?. *Michigan Law Review First Impressions* 107, 129-133.

¹⁵ Respecto a las categorías incluidas en el inc. 2 del Art. 19 N° 21 de la Constitución Política, en la Sesión N° 393 de la Comisión de Estudios para la Nueva Constitución, el comisionado Ortúzar nombra específicamente al *draw-back*. Evans de La Cuadra, Enrique (1986). *Los Derechos Constitucionales*, Tomo II. Editorial jurídica de Chile. p 221. Sobre discriminaciones razonables y no-arbitrarias puede verse la sentencia Rol N° 280 del Tribunal Constitucional, 20 de octubre de 1998.

sus organismos en materia económica." A su vez, el inc. 2 señala: "Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos". Toda franquicia debe tener una justificación racional, ya que no debe significar una discriminación arbitraria. Sin embargo, siempre involucra un trato privilegiado, que justifica la garantía de la legalidad. Esto no es sino aplicación del principio de igualdad. La igualdad tributaria, en términos generales, aparece establecido en el artículo 19 N° 2 de la Constitución, norma que señala: "La Constitución asegura a todas las personas: N° 2 La igualdad ante la ley. En Chile no hay personas ni grupos privilegiados...". De esta norma es posible distinguir: (a) La igualdad en la ley, vale decir, que el texto de la ley no establezca desigualdades; (b) Igualdad por la ley, esto es, ante desigualdades económicas, la ley intenta conseguir igualdad entre los individuos; (c) Igualdad ante la ley, ella significa que la aplicación que se haga de la ley sea igual para todos; y, (d) Igualdad entre partes, que apunta a que tanto el Estado como el contribuyente, se encuentran igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción¹⁶. Ahora bien, este principio general de igualdad se concreta en materia tributaria en el numeral vigésimo de citado artículo del texto constitucional, que establece "la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas". El principio consiste en la obligación de gravar de igual forma a los contribuyentes que se encuentren en situaciones análogas, y gravar en forma distinta a personas que se hallen en circunstancias diferentes (la progresividad de algunos tributos, por ejemplo). A iguales supuestos de hecho, deben aplicarse iguales consecuencias jurídicas. Cada persona tiene el derecho a soportar cargas tributarias igual de pesadas para todos, esto es, igualdad de sacrificio. Esta norma no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino aquellas que resulten artificiosas o injustificadas o caprichosas¹⁷. Como señala Aste, la norma constitucional no se refiere a una igualdad numérica, sino la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, lo cual no obsta la formación de distingos o categorías, siempre que estos sean razonables, con excepción de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas¹⁸. Por otra parte, como señala Massone Parodi, el respecto del principio en estudio exige no solo una igualdad de tratamiento para situaciones iguales, sino también diversidad de tratamiento para situaciones diversas¹⁹. Aquí es donde juega los problemas de la actividad de fomento como analizábamos más arriba.

¹⁶ MAGENDZO 1989, 80; en el mismo sentido, VADÉS COSTA, 370.

¹⁷ En el mismo sentido, MARTIN, LOZANO, TEJERIZO y CASADO 2015, 111.

¹⁸ ASTE MEJÍAS, Christian, 12 y 13.

¹⁹ MASSONE. 2013, 120.

III. Naturaleza jurídica de las zonas afectas a tratamientos tributarios preferenciales

Dentro de las instituciones de derecho tributario que involucran un trato excepcional nos encontramos con exclusiones, franquicias y exenciones. Las últimas han sido definidas como "la liberación del impuesto en virtud de una norma legal especial"²⁰. Se trata de la eliminación del nacimiento de la obligación tributaria, atendida la existencia de una norma legal²¹. La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que, en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria²². En esta materia, concurren dos normas que se contraponen: una que define el hecho imponible y la otra, la que establece la exención, que lo enerva, esto es, la obligación tributaria no llega a existir. Las exenciones son utilizadas por el legislador, con diversas finalidades, especialmente de incentivo del desarrollo de conductas o el cumplimiento de principios de justicia tributaria²³. A este respecto, Magendzo Dukesm²⁴ señala que hay autores (Sáinz de Bujanda y Valdés Costa que postulan que las exenciones estarían al margen de la justicia, pues provocarían alteraciones radicales en los criterios de reparto impositivo, eximiéndose de tributos a manifestaciones de riqueza que resultan idóneas para ser gravadas desde una perspectiva tributaria. La regulación constitucional que se otorga a las exenciones va en la misma dirección. Solo el legislador puede establecer beneficios indirectos; los costos de los beneficios directos deben incluirse en la Ley de Presupuestos; y, Se proscribiera el uso de esta facultad para efectuar discriminaciones arbitrarias. Es posible apreciar que las exenciones se perciben por el Constituyente como una facultad excepcional sumamente reglada, toda vez que tensa los principios de igualdad, justicia, capacidad contributiva y generalidad de la imposición.

Este trato excepcional se aprecia, por ejemplo, en el fomento de las exportaciones y el IVA. Tenemos una norma que grava la venta que recae en un bien que se ubica en Chile y una disposición especial que la libera. Se trata

²⁰ MASSONE 1969, 168.

²¹ SAINZ DE BUJANDA 1990, 205.

²² PÉREZ y CARRASCO 2022, 170.

²³ En nuestro derecho tributario existen muchas exenciones. Por vía de ejemplo, podemos citar las siguientes: El artículo 12 D N° 1 del Decreto Ley N° 825, de 1976, desgrava de Impuesto al Valor Agregado, las remuneraciones percibidas por concepto de entradas a espectáculos artísticos, científicos, teatrales, musicales, de danza y canto, de carácter deportivo o circense. Por su parte, el Artículo 13 del mismo cuerpo legal, eximen del citado tributo a las empresas radioemisoras y concesionarios de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie; los establecimientos de educación; los hospitales dependientes del Estado; la Empresa de Correos de Chile. Por su parte, el artículo 57 del Decreto Ley N° 824, de 1974 sobre Impuesto a la Renta, declara exento del Impuesto Global Complementario las rentas provenientes de capitales mobiliarios que no exceda en conjunto de veinte unidades tributarias mensuales, siempre que sean percibidas por contribuyentes cuyas otras rentas consistan únicamente en las sometidas a la tributación de los artículos 22 y/o 42 N° 1.

²⁴ MAGENDZO 2022, 121-122.

de una exención real u objetiva ya que considera solamente los elementos objetivos del hecho gravado²⁵, independientemente de sujeto que la ejecuta. La exclusión, en cambio, implica que el hecho en cuestión no cabe en el concepto de hecho gravado; pensemos, por ejemplo, en algunos ingresos que no constituyen renta del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta. El mismo principio se aplica a los tributos aduaneros. Su devolución supone a lo menos dos operaciones. La primera, consistente en la importación de insumos, la que se encuentra gravada, por lo que debe pagarse el tributo. La segunda, la exportación de un producto elaborado con el insumo importado o adquirido, que habilita para obtener la restitución del tributo²⁶. Es decir, tenemos una operación gravada por la cual se entera el tributo correspondiente, los cuales son restituidos al verificarse un supuesto previsto por la norma. El crédito por el pago de los tributos no nace con la importación condicionado a la incorporación de insumos y posterior exportación de un producto ya que, con el pago del gravamen de importación de insumos se extingue la relación tributaria. No surge un crédito, ni siquiera condicionado del contribuyente a la restitución del tributo satisfecho. Después del pago no se tiene más que una simple expectativa de que un crédito pueda surgir en el futuro si los bienes por los que se ha satisfecho el tributo se emplean en la fabricación de aquellos productos que puedan gozar del beneficio y si los expresados productos son realmente exportados. Sólo en este momento, producidos los presupuestos establecidos en la ley, surge el derecho a la restitución²⁷. La devolución de impuestos es un beneficio *a posteriori*, a diferencia de los sistemas suspensivos de derechos²⁸. Por esta característica el control es más fácil, ya que el beneficio se solicita acreditando documentalmente la exportación. Sólo probado el supuesto el estado desembolsa el reintegro. En la exención se da a la inversa, no se cobra tributo por una operación que en principio debiera estar gravada, no debiendo acreditar nada el beneficiario. En caso de que en definitiva no se exporte, la Administración debe cobrar el tributo no enterado. La franquicia, como veremos, es un concepto más amplio, implica facilidades o tratos preferentes que la ley otorga a una actividad a través de distintos medios, por ejemplo, las zonas de tratamiento aduanero especial (también el pago diferido de derechos de aduana por activo fijo de la Ley N° 18.634 o los regímenes suspensivos de derechos).

²⁵ MASSONE 1995, 57.

²⁶ CÉSPEDES, 549.

²⁷ GIANNINI 1957, 527.

²⁸ Éste es, en términos generales, "un régimen económico aduanero orientado al fomento de la exportación que permite la utilización de mercancías no comunitarias dentro del territorio aduanero nacional, sin que queden gravadas con derechos a la importación ni sujetas a otras medidas restrictivas y que una vez sometidas a operaciones de perfeccionamiento (transformación) se exportan a través de productos compensadores". RETORTILLO 1991, 730.

IV. Las zonas de tratamiento especial: franquicias aduaneras y tributarias

En el ordenamiento jurídico tributario podemos encontrar un sin número de franquicias que tienen como objetivo general incentivar el desarrollo, el crecimiento o la inversión. En el Impuesto a la Renta²⁹, el N° 5 bis del artículo 31 (inserto en la regulación de la depreciación), que establece que los contribuyentes que en los tres ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, tengan un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 100.000 unidades de fomento, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente al décimo de la vida útil fijada por la Dirección Nacional o la Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. Se trata de una norma que incentiva la inversión en bienes de activo fijo, pues permite cargar a gastos el valor del bien en un plazo muy inferior al plazo de depreciación normal o acelerada. Otro ejemplo que también tiene como objetivo incentivar a la adquisición de bienes del activo fijo lo encontramos en el artículo 33 bis de la Ley de la Renta. Esta disposición legal señala que los contribuyentes que declaren el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, que en los tres ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales que no supere las 25.000 unidades de fomento, tendrán derecho a un crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según corresponda. Este crédito se deducirá del impuesto de primera categoría que deba pagarse por las rentas del ejercicio en que ocurra la adquisición o término de construcción, y, de producirse un exceso, no derecho a devolución. En ningún caso el monto anual del crédito podrá exceder de 500 unidades tributarias mensuales, considerando el valor de la unidad tributaria del mes de cierre del ejercicio. No aplicará el crédito respecto de los bienes que una empresa entregue en arrendamiento con opción de compra. Si el promedio de ventas anuales del contribuyente se encuentra entre 25.000 y 100.000 unidades de fomento, el contribuyente tendrá derecho al crédito antes referido con el porcentaje que resulte de multiplicar 6% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000. Si el porcentaje que resulte es inferior a 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del crédito.

A nivel de tributación de las personas naturales, el N° 3 del artículo 54 de la Ley de la Renta, señala que las rentas exentas del Impuesto Global Complementario deben colacionarse en la determinación de la renta bruta global. Posteriormente, se dará un crédito contra el impuesto que resulte de aplicar la escala progresiva del citado impuesto, al conjunto de rentas exentas, el impuesto que afectaría a las rentas exentas si se les aplicara aisla-

²⁹ Decreto Ley N° 824, de 1974.

damente la tasa media que, según dicha escala, resulte para el conjunto total de rentas del contribuyente. Otra franquicia a nivel de tributación de personas naturales es la establecida en el artículo 55 bis de la Ley de la Renta. Esta norma permite a los contribuyentes de Impuesto Global Complementario o del Impuesto Único de Segunda Categoría³⁰ rebajar de la renta bruta anual los intereses efectivamente pagados durante el año calendario al que corresponde la renta, devengados en créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas, o en créditos de igual naturaleza destinados a pagar los créditos señalados. Para estos efectos se entenderá como interés deducible máximo por contribuyente, la cantidad menor entre ocho unidades tributarias anuales y el interés efectivamente pagado. La rebaja será por el total del interés deducible en el caso en que la renta bruta anual sea inferior al equivalente a 90 unidades tributarias anuales, y no procederá en el caso en que ésta sea superior a 150 unidades tributarias anuales. Cuando dicha renta sea igual o superior 90 unidades tributarias anuales e inferior o igual a 150 unidades tributarias anuales, el monto de los intereses a rebajar se determinará multiplicando el interés deducible por el resultado, que se considerará como porcentaje, de la resta entre 250 y la cantidad que resulte de multiplicar el factor 1,667 por la renta bruta anual del contribuyente, expresado en unidades tributarias anuales. El objetivo de esta norma es incentivar la adquisición de viviendas por el segmento de la población denominado "clase media".

Las franquicias tributarias especiales pueden ser clasificadas en tres grupos, según el factor tomado en cuenta para conceder la franquicia. Ésta puede ser establecida, primero, en función de una zona geográfica (*ratio loci*), como el caso de las Leyes N^{os} 18.392, 19.149, 19.420 y el Decreto con fuerza de ley N^o 341 de 1977; segundo, en razón de una persona o institución (*intuitu personae*), como el caso de la Ley N^o 17.238 y el Decreto Supremo N^o 939 de 1995, que benefician a discapacitados, y tercero, en función de una actividad (*ex actione*), como en el caso del Decreto Ley N^o 1.678 de 1977, que establece franquicias para la pesca artesanal. De la misma forma pueden clasificarse las partidas "00" de la sección 0 del Arancel Aduanero sobre Tratamientos Arancelarios Especiales³¹. Veremos las primeras. Hoy se contemplan varias zonas bajo estos regímenes de excepción. Como decíamos en la introducción, son creadas para "fomentar el desarrollo y poblamiento de regiones extremas, mediante el otorgamiento de compensaciones por las dificultades que significa vivir en lugares alejados de los centros de producción y consu-

³⁰ El Impuesto Único de Segunda Categoría se encuentra establecido en el artículo 42 N^o 1 de la Ley de la Renta y afecta a las rentas que se perciben en base a un contrato de trabajo o a un vínculo de subordinación o dependencia. Es un impuesto progresivo, cuyos tramos se expresan en unidades tributarias mensuales y, en atención a esto, se devenga mensualmente.

³¹ Dentro de éstos encontramos los pertrechos de guerra y material bélico en general, el menaje de casa de los funcionarios diplomáticos, donaciones y socorros, efectos destinados al culto, productos de la pesca hecha en naves nacionales, etc.

mo”³². Esto se logra a través de franquicias aduaneras y tributarias que estimulan el establecimiento de empresas y, consecuentemente, la creación de nuevos empleos. En la actualidad encontramos varias zonas de tratamiento tributario especial: La Ley Navarino (18.392); la Ley Magallanes (N° 19.149); Ley Austral (N° 19.606); la Ley Arica (N° 19.420); las zonas francas de Iquique y Punta Arenas (Decreto con Fuerza de Ley N° 431 de 1977); y la Ley Pascua (N° 16.441). Examinaremos someramente estos cuerpos legislativos y alguna jurisprudencia.

1. *Ley Navarino* (N° 18.392)³³: Esta norma fue publicada el 14 de enero de 1985. En su artículo 1, establece que, a contar de la fecha de su publicación, por el plazo de 50 años, se establece un régimen preferencial aduanero y tributario³⁴ para una parte del territorio de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, específicamente para el Canal Beagle. Este sistema excepcional rige para cualquier tipo de empresa³⁵ y también para los particulares domiciliados o residentes en la zona delimitada en su Artículo 1 inc. 1. Para que las empresas puedan gozar del beneficio de esta Ley, deben suscribir un contrato-ley con el Estado en la forma señalada en el artículo 1 inc. 4. A través del contrato-ley “*el Estado otorga franquicias o regalías, consagrando estatutos jurídicos de excepción, por ejemplo, en materia de reducción de impuestos y de aranceles aduaneros. En este caso, la Ley autoriza de un modo general la conclusión de determinado contrato, cuyos beneficios o efectos no son susceptibles de modificación ulterior*”³⁶. En cuanto a los beneficios aduaneros, las empresas que puedan acogerse a los estímulos de esta Ley pueden importar insumos y maquinarias necesarios para su proceso productivo sin estar sujetas a IVA ni gravamen aduanero alguno³⁷. Incluso pueden importar combustibles, lubricantes y repuestos necesarios para el mantenimiento del activo fijo. Respecto al IVA, la Ley N° 18.392 consagra una exención no incluida en el artículo 12 del Decreto Ley N° 825 de 1974. El régimen de esta Ley es, para los exportadores, más beneficioso que el artículo 36 del texto

³² CANGAS y MARTINI 1989, 78 y 79.

³³ Esta Ley tiene como normas complementarias el Decreto supremo N° 757 de 1987 y la Resolución N° 1.057 exenta del SII del 25 de abril de 1985.

³⁴ Se conceden beneficios tributarios como exención del impuesto de primera categoría; crédito por el anterior, no obstante, no pagarse, imputable al impuesto global complementario de los socios; ni las ventas ni las importaciones están gravadas con ningún impuesto del Decreto Ley N° 825, de 1974; etc. Se contempla, además, bonificaciones que el estado debe pagar a los particulares reuniéndose ciertos requisitos.

³⁵ Según su Artículo 1 inc. 2 las empresas deben reunir los siguientes requisitos: 1.- desarrollar exclusivamente actividades industriales, mineras, de explotación de las riquezas del mar, de transporte y de turismo; 2.- que se instalen físicamente en terrenos ubicados dentro de los límites de la porción del territorio nacional indicado en el inciso anterior; 3.- que su establecimiento y actividad signifique la racional utilización de los recursos naturales y que asegure la preservación de la naturaleza y del medio ambiente. Según el artículo 1 inc. 2 no gozarán de estas franquicias las industrias extractivas de hidrocarburos, como tampoco las procesadoras de éstos en cualquiera de sus estados.

³⁶ LÓPEZ SANTA MARÍA 1986, 143.

³⁷ Incluye derechos *ad valorem*, derechos específicos y tasa de despacho.

legal antes citado ya que éste consagra la devolución del impuesto, es decir, se paga y luego se reintegra. En cambio, la Ley N° 18.392, por aplicación de una norma especial simplemente exime del impuesto a una operación que, de aplicarse el régimen corriente, estaría gravada. En cuanto a los tributos aduaneros, las importaciones realizadas por empresas que pueden acogerse a los beneficios de esta Ley están exentas de derechos de aduana, tasas, y demás gravámenes que cobren las Aduanas, incluyendo la tasa de despacho.

2. Ley “Magallanes” (N° 19.149)³⁸: Esta Ley fue publicada el 6 de julio de 1992 y rige desde esta fecha y por un lapso de 44 años sobre el territorio de las comunas de Porvenir y Primavera de la provincia de Tierra del Fuego, y de la Región de Magallanes y de la Antártica Chilena³⁹. Establece un régimen muy similar al de la Ley N° 18.392, ya que se crea, con unas pocas diferencias⁴⁰, los mismos beneficios aduaneros y tributarios de esa norma, bajo la forma de contrato-ley y prácticamente con los mismos requisitos. En ambos casos, se trata de un beneficio temporal⁴¹.

3. Ley Austral (N° 19.606): Esta Ley fue publicada el 14 de abril de 1999 y establece una serie de incentivos para el desarrollo económico de las regiones de Aysén y de Magallanes de la Antártica Chile, así como de la provincia y Palena, emplazadas en la Región de Los Lagos.

Los beneficios que otorga la ley, son los siguientes:

- a) Entrega un crédito por inversiones en activo fijo;
- b) Simplifica la concesión onerosa de bienes fiscales, mediante una serie de correcciones al Decreto Ley N° 1.939;
- c) Allegar la totalidad de la recaudación de los derechos de explotación de hidrocarburos al Fondo de Desarrollo de Magallanes (Ley N° 19.275);
- d) Ampliar la zona de aplicación de la Ley N° 18.392 (Ley Navarino), incorporando las comunas de Porvenir y Primavera;
- e) Incrementar las asignaciones anuales del programa especial de becas para alumnos de escasos recursos de la región de Isla de Pascua y de la comuna de Juan Fernández, regido por el artículo 56 de la Ley N° 18.681;

³⁸ Esta ley tiene como norma complementaria la Resolución N° 62 Exenta de la Dirección Nacional del SII del 18 de enero de 1993.

³⁹ Ver artículo 1 inc. 1 de la Ley citada.

⁴⁰ Las diferencias básicamente son dos: 1.- la posibilidad que tiene Consejo Regional de excluir del acceso al régimen preferencial que establece el contrato-ley, por el término de dos años, renovable, a aquellas empresas correspondientes a un sector sobredimensionado o no prioritario dentro de las estrategias de desarrollo regional. Es decir, la autoridad administrativa puede impedir celebrar este contrato-ley; 2.- caducidad del anterior en caso de que no se inicien actividades dentro de 2 años desde la fecha de la escritura continente del contrato-ley.

⁴¹ LÓPEZ, 143 destaca que *unas veces la garantía de inmutabilidad de los beneficios es indefinida (zonas francas); en otras es temporal (Leyes N° 18.392 y N° 19.149)*. Al mismo tiempo destaca que, según Jorge Magasich Huerta, los contratos-leyes son válidos, pero nunca se pueden garantizar los beneficios por tiempo indefinido. MAGASICH 1971, 149 y ss.

f) Modificar el artículo 36 del Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, calificando de exportadores a las empresas no constituidas en Chile que exploten naves que recalen en los puertos de las regiones I, XI y XII, que anteriormente favorecía solo a los puertos de la I Región y Punta Arenas; adicionando al tratamiento de exportación a los servicios portuarios y de transporte;

g) Derogar la letra g) del artículo 37 del Decreto Ley N° 825, antes referido, que gravaba con un impuesto adicional a la primera venta o importación de yates.

La norma contempla dos beneficios:

a) El crédito tributario en contra del Impuesto de Primera Categoría; y

b) La dispensa sobre los pagos provisionales mensuales para aquellos contribuyentes que, con ocasión del referido crédito, su impuesto a la renta sea absorbido total o parcialmente, sin que deban efectuar desembolsos para cubrir su importe. Respecto del crédito tributario, este corresponde a una fracción del valor de las erogaciones que superen las 500 unidades tributarias mensuales en bienes sujetos al beneficio, situándose en el 32% por la inversión de hasta 200.000 unidades tributarias mensuales; 15% por aquella parte que rebase dicho límite y no supere de 250.000 unidades tributarias mensuales; y 10% por la porción excedente; sin perjuicio que el máximo a impetrar por el contribuyente será de 80.000 unidades tributarias mensuales. En lo que se refiere a la suspensión total o parcial de los pagos provisionales mensuales cuando el crédito estimado de Ley Austral para el ejercicio, exceda o sea igual del promedio de Impuesto a la Renta de Primera Categoría determinado por el contribuyente durante los tres 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 Ley señala tres tipos de beneficiarios del crédito:

a) 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;

b) Quienes inviertan en activos físicos nuevos o usados reacondicionados importados sin anterior registro en el país, que corresponda a: 1. Embarcaciones y aeronaves destinadas exclusivamente a servicios de 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 en la provincia de Palena, la XI o la XII regiones; y 2. Remolcadores y lanchas, destinadas a prestar servicios a naves en la provincia de Palena XI o la XII regionales; y

c) Quienes inviertan en la construcción de edificaciones destinadas a actividades productivas o de prestación de servicios educacionales, de salud o de almacenaje, y las destinadas a oficinas o al uso habitacional que incluyan o no locales comerciales, estacionamientos o bodegas. Por otro lado, los bienes incorporados al proyecto de inversión deben estar adquiridos o terminados de construir hasta el 31 de diciembre de 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, únicamente hasta la operación renta del Año Tributario 2055, perdiendo el derecho de impetrar los saldos sin utilizar, luego de esa declaración⁴².

4. Ley "Arica" (N° 19.420)⁴³: Esta Ley fue publicada el 12 de octubre de 1995 y beneficia a las zonas de Arica y Parinacota. Se establecen beneficios tributarios y aduaneros. Respecto de los últimos, el párrafo segundo de esta ley (Artículos 10 al 18), establece los "centros de exportación". Éstos son recintos, ubicados en las provincias favorecidas, destinados al ingreso, depósito y comercialización al por mayor de mercancías, las que, mientras permanezcan allí, no están gravadas con ningún tipo de tributo aduanero ni impuestos del Decreto Ley N° 825 de 1974. Tampoco se les aplican los gravámenes del Decreto Ley N° 828 de 1974, ni el impuesto del artículo 11 de la Ley N° 18.211⁴⁴. Los centros de exportación son entregados en administración por el Estado a los particulares a través de un procedimiento de licitación. En el territorio donde la norma tiene vigencia existe una presunción de extraterritorialidad⁴⁵, establecida por el artículo 11 inc. 2, el que señala que "mientras las mercancías permanezcan en un centro de exportación se considerarán como si estuvieran en el extranjero y, en consecuencia, no estarán afectas al pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que se perciben por intermedio de las Aduanas, incluida la Tasa de Despacho establecida por la Ley N° 16.464 y sus modificaciones, como tampoco a los impuestos del Decreto Ley N° 825, de 1974, al impuesto del artículo 11 de la Ley N° 18.211, ni a los impuestos del Decreto Ley N° 828, de 1974." Por lo anterior, las mercancías que ingresan a dicha zona, no obstante encontrarse dentro del territorio nacional, se entiende que aún son extranjeras y por ello se encuentran libres de gravámenes aduaneros.

⁴² FLIES y GARCÍA 2022, 156 y ss.

⁴³ Esta ley tiene como norma complementaria el Decreto Supremo de Hacienda N° 603 de 1996.

⁴⁴ El artículo 11 de la Ley N° 18.211 establece un impuesto único del 5.9% *ad valorem* a la introducción de mercancías a zonas francas. Este tributo sirve de abono al arancel e impuestos aplicables a la importación de la mercancía al resto del país y se devuelve en caso de ser reexportada.

⁴⁵ A diferencia de la zona franca, la presunción de extraterritorialidad consagrada por la Ley N° 19.420 tiene alcance parcial, ya que el inc. 1 del artículo 11 reduce el beneficio sólo a materias primas, partes y piezas extranjeras originarias y procedentes de otros países sudamericanos. no se extiende el beneficio a las mercancías procedentes de países que no sean sudamericanos.

5. *Zonas francas de Iquique y Punta Arenas* (Decreto con Fuerza de Ley N° 431 de 1977)⁴⁶: Este cuerpo normativo fija el texto refundido y coordinado de los Decretos Leyes N°s 1.055 y 1.233 de 1975, 1.611 de 1976 y 1.698 de 1977, sobre zonas y depósitos francos. Por zona franca se entiende “el área o porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un puerto o aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera. En estos lugares las mercancías pueden ser depositadas, transformadas, terminadas o comercializadas, sin restricción alguna”. En otras palabras, la zona franca es una parte del territorio nacional donde no rige el régimen aduanero del Estado y, en consecuencia, se encuentra liberada del sistema tributario interno. En cambio, el depósito franco es “el local o recinto unitario, perfectamente deslindado (próximo a un puerto o aeropuerto) amparado por presunción de extraterritorialidad aduanera, en el cual las mercancías extranjeras podrán ser sometidas a las operaciones⁴⁷ señaladas en el inciso primero del Artículo 11 del Decreto Ley N° 1.055, de 1975”. Actualmente hay dos zonas francas en Chile: Iquique y Punta Arenas. En éstas el estímulo a la exportación consiste básicamente en la “presunción de extraterritorialidad”⁴⁸ que afecta a dichas zonas. En virtud de ella las mercancías que ingresan, no obstante encontrarse dentro del territorio nacional, se entiende que aún son extranjeras y por ello se encuentran libres de gravámenes aduaneros⁴⁹. Mientras permanezcan allí estos productos pueden ser depositados, transformados, terminados o comercializados, sin restricción alguna, pudiendo después re-exportarse, de este modo la incorporación de insumos está libre de tributos aduaneros e IVA. A diferencia de los regímenes de las Leyes 18.392, 19.420 y 19.149, el sistema de zona franca es permanente y no temporal.

6. *Ley “Pascua”* (N° 16.441): La Ley Pascua persiguió incorporar al pueblo *rapa nui* al Estado chileno. La Isla de Pascua antes de 1966 perfectamente podría haberse considerado una “colonia” desde el punto de vista del derecho internacional. Esta norma puede perfectamente insertarse en el proceso global de descolonización de la post guerra. Es el único territorio chileno que la Constitución vigente reconoce como “especial”; desde el año 2007 el artículo 126 bis de la Constitución encomienda a una Ley Orgánica Constitucional el régimen de gobierno y administración

⁴⁶ Este Decreto Ley tiene como norma complementaria el Decreto Supremo de Hacienda N° 1.355, de 1975 que fija el Reglamento de Zonas y Depósitos Francos.

⁴⁷ Las mercancías extranjeras podrán ser objeto de los actos, contratos y operaciones que se enuncian sólo a título ejemplar: depositadas por cuenta propia o ajena; exhibidas; desempacadas; empacadas; envasadas; etiquetadas; divididas; reembaladas; comercializadas. Además, podrán ser objeto de otros procesos tales como: armaduría, ensamblado, montaje-terminado, integración, manufacturación o transformación industrial (actual artículo 8 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341).

⁴⁸ Decreto Ley N° 1055, de 1975. Art.2. letra b)

⁴⁹ No obstante, el Artículo 25 de la norma comentada señala que la introducción de mercancías extranjeras a las Zonas Francas estará afectada al pago de un impuesto único del 3% *ad valorem*, que ingresar a las Rentas Generales de la Nación y que se recaudará en la forma y oportunidad que señale el Reglamento.

de la Isla de Pascua. Esta ley trata variadas materias administrativas, civiles, tributarias y penales⁵⁰. En cuanto al tema que nos ocupa, las franquicias tributarias, se reconocen una serie de beneficios a la Isla de Pascua y sus habitantes. Nuestros Tribunales han interpretado estas exenciones de forma amplia considerando la forma general en que el constituyente de 1980 establece la garantía de la legalidad de los tributos en comparación con la Constitución de 1925, bajo cuya vigencia se dictó la Ley Pascua⁵¹. En la causa *Alberto Hotus Chávez con Gobernador de Hanga Roa (1989)*⁵², nuestro Máximo Tribunal señala que el Artículo 41 de la Ley Pascua exime a los habitantes de la Isla de “*todo impuesto o gravamen*”. Eso significa que el legislador tuvo siempre presente las costumbres y las condiciones imperantes en el territorio insular, lo que justificaba el no pago de impuestos y contribuciones. Según la Corte, la expresión “*gravamen*”, en un sentido amplio, comprende cualquiera obligación tributaria, aún aquella que nace de un hecho voluntario, quedando comprendida en ella la prestación pecuniaria que el Estado exige

⁵⁰ Aparte de reconocer ciudadanía a los indígenas se les otorga determinados beneficios, como prioridad en los cargos públicos que sirven en la isla. En materia penal, el famoso artículo 13 mitigaba la pena de los delitos contra la libertad sexual y moralidad pública, y también contra la propiedad cometidos por nativos (*ratio personae*) dentro de la isla (*ratio loci*): se imponía la pena inferior en un grado al mínimo señalados por la ley. El artículo 14 señalaba que, en caso de penas de cárcel por cualquier clase de delitos, hasta dos tercios podrán cumplirse fuera del establecimiento carcelario. Estas normas se justificaban en la época de dictación de la ley porque en las culturas polinésicas la propiedad y la moral sexual tenían una connotación diferente al de la cultura occidental, lo que explicaba sanciones menos severas. Indudablemente también se consideraba el aislamiento y la falta de medios de comunicación hacían difícil la difusión de los estándares occidentales. Por eso, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales ambas normas en sentencia de 29 de enero de 2021, Rol N° 8792-20. En materia de juicios civiles destaca una forma de tramitación muy simplificada y la mayor latitud para apreciar la prueba. Hay que tener presente que Ley Indígena y el Convenio OIT N° 169 también se aplican a la etnia *rapa nui*, con lo cual aún podrían existir atenuantes y beneficios atendido el pluralismo jurídico, el cumplimiento de las penas en libertad y los peritajes antropológicos. En materias no penales, este tratado internacional amplía los derechos de los *rapa nui* respecto a la consulta indígena; los derechos territoriales; y los derechos referentes al desarrollo económico, social y cultural.

⁵¹ El artículo 10 de la Constitución de 1925, declaraba: “*Asimismo, la Constitución asegura a todos los habitantes de la República: 9.- La igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley; y la igual repartición de las demás cargas públicas. Sólo por ley pueden imponerse contribuciones directas o indirectas, y, sin su especial autorización, es prohibido a toda autoridad del Estado y a todo individuo imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario, en forma voluntaria, o de cualquier otra clase*”. Por su parte el artículo 19 de la Constitución de 1980, dispone que: “*La Constitución asegura a todas las personas: 20.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas...*”. La norma actual parece ser más precisa que la establecida en la Constitución de 1925, pues se refiere a los tributos, englobando impuestos, tasas y contribuciones. De otro lado, la Constitución de 1925 se refería a “*haberes*”, terminado bastante poco concreto. En atención a esto, resulta más adecuada la actual Carta Constitucional cuando emplea la expresión “*en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley*”.

⁵² Rol N° 14.145-1989, en *Revista Fallos del Mes* Nr. 367 (junio, 1989), págs. 237-ss. Apelación de recurso de protección, Corte Suprema.

a quien hace uso actual de servicios públicos, llámese derechos o tasas⁵³. Por lo tanto, el Gobernador Marítimo de Hanga Roa no puede dictar un acto administrativo que disponga la cancelación de derechos por la extracción de arenas y ripios por parte de habitantes de la Isla Pascua sin violar la Ley N° 16.441. En el mismo sentido, "*Alberto Hotus con Subsecretaria para las FFAA (2014)*"⁵⁴, sobre cobro de derechos de concesión marítima otorgados a los residentes de la Isla, entre ellos indígenas del pueblo *rapa nui*. La Corte de Apelaciones de Santiago señala que el espíritu del legislador al dictar la Ley Pascua estaba dirigido a evitar que se gravaran con cualquier tipo de impuesto o tasa las actividades que se desarrollaran en la Isla, el cual naturalmente incluye a su mar adyacente. En materia de impuestos directos, el Artículo 41 señala que los bienes situados en dicha comuna y las rentas provenientes de ellos o de actividades desarrolladas en la Isla estaban exentos de impuestos o contribuciones, incluso la contribución territorial y de los demás gravámenes que establezca la legislación actual o futura. Esto fue derogado parcialmente por artículo 1 inc. 1 de la Ley N° 17.073, respecto del Impuesto Global Complementario, vale decir, se debía pagar el referido tributo. Ahora bien, en virtud de lo dispuesto en el inciso primero del Artículo 2 de la Ley N° 20.809, ya no existe una exención de impuestos sobre las rentas provenientes de los bienes situados en Isla de Pascua o de actividades desarrolladas en ese territorio, sino que éstas son consideradas ingresos no constitutivos de renta⁵⁵, pero acotadas a las personas naturales domiciliadas o residentes en la isla. Así también, el inc. 2 del artículo 2 del referido cuerpo legal, confiere el mismo carácter (el de ingreso no-renta) a los ingresos que provengan de servicios prestados por contribuyentes sin domicilio o residencia en Isla de Pascua a personas o entidades domiciliadas o residentes en ese territorio, relacionadas con bienes o actividades desarrolladas allí⁵⁶. En mate-

⁵³ Como señalábamos, la Constitución de 1980 asegura la igual repartición de los tributos. Esta expresión abarca los impuestos, tasas y contribuciones. Cuando la ley se refiere a tasas y derechos, apunta a dos situaciones jurídicas distintas. Las tasas son un tipo de tributo. Por su parte, los derechos, son pagos que exige el Fisco como contraprestación a la satisfacción de alguna necesidad de los ciudadanos, pero cuya naturaleza jurídica no es la de un tributo.

⁵⁴ *Alberto Hotus Chavez, presidente del Consejo de Ancianos de Rapa Nui con Gabriel Gaspar Tapia, subsecretario para las Fuerzas Armadas, Ministerio de Defensa Nacional (2014)*. La Corte Suprema, en causa Rol 23.040-2014, rechaza la acción por considerarla extemporánea.

⁵⁵ Los ingresos no constitutivos de renta se encuentran regulados en el artículo 17 de la Ley de la Renta. Se trata de situaciones establecidas por ley que, aunque signifiquen incrementos de patrimonio, quedan excluidos de toda tributación. Esa es la gran diferencia con las rentas exentas, toda vez que una renta puede estar exenta del Impuesto de Primera Categoría, pero afecta a Impuesto Global Complementario.

⁵⁶ La normativa tributaria establecida para la Isla de Pascua, ¿establece un paraíso fiscal? Esta situación apunta a territorios cuya legislación relativa a impuestos es especialmente favorable para aquellos inversores no residentes en él y que depositan allí su capital o establecen sociedades. Por lo general estos territorios permiten que los capitales extranjeros allí depositados no tengan que hacer frente al pago de tasas ni impuestos, o, en el caso de que deban de cumplir con obligaciones fiscales, estas sean comparativamente mucho más ventajosas que en sus países de origen. Además, otra característica propia de los paraísos fiscales es su opacidad. La existencia de normas que impiden el envío de información a otros países garantiza que los propietarios de los capitales allí depositados no tendrán que rendir cuentas por ellos en sus países de origen. Según

ria de impuestos indirectos, los domiciliados en la Isla están exentos de IVA), según el artículo 4 del Decreto Ley N° 1.244 de 1975.

Conclusiones

La actividad de fomento es una de las acciones estatales más importantes del Estado moderno e implica una intervención y una elección de las actividades que se consideran “deseables” y dignas de estímulo. Existen varias formas según las cuales el Estado puede fomentar determinadas actividades. Entre éstas destaca la herramienta tributaria, que puede asumir variadas formas. Una de ellas es establecer beneficios impositivos a determinadas zonas, básicamente por motivos de aislamiento geográfico. Esta herramienta tiene por objeto alcanzar un principio básico en el derecho público: el desarrollo armónico y equitativo de sus territorios, sobre todo en aspectos de desarrollo económico y poblacional. Debido a que establece un privilegio, estos beneficios sólo pueden otorgarse por ley. El desarrollo armónico como objetivo establecido por la ley justifica este trato diferenciado.

Nuestro sistema jurídico contempla varias zonas bajo estos regímenes de excepción, denominadas por la Ordenanza de Aduanas como “zonas afectas a regímenes especiales”, “zonas afectas a tratamientos tributarios preferenciales”, “zonas de tratamiento aduanero especial” o “zonas liberadas”. Su objetivo es fomentar el desarrollo y poblamiento de regiones extremas, mediante el otorgamiento de compensaciones por las dificultades que significa vivir en lugares alejados de los centros de producción y consumo.

El establecimiento de estos estatutos más favorables, son permitidos por la Constitución de 1980, en la medida que no se infrinja el principio de igualdad, prohibiéndose la discriminación arbitraria. Al efecto, el artículo 19 N° 22 inc. 1 de la Constitución establece como garantía “La no-discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.” A su vez, el inc. 2 señala: “Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras.

la OCDE (2 de noviembre de 2011) se utilizan cuatro factores para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal: (1) Si la jurisdicción no impone impuestos o estos son solo nominales. La OCDE reconoce que cada jurisdicción tiene derecho a determinar si imponer impuestos directos. Si no hay impuestos directos, pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal; (2) Si hay falta de transparencia; (3) Si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos; y (4) Si se permite a los no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país. Ciertamente, en el listado de la OCDE no aparece como paraíso fiscal la Isla de Pascua. En Chile en virtud de lo dispuesto en el Artículo 41 H, el Servicio de Impuestos Internos dictó la Resolución 55, de 5 de julio de 2018, que establece la nómina de estados considerados paraísos fiscales (la disposición legal se refiere a territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferente).

En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos”.

Las instituciones de derecho tributario que se utilizan al efecto son las exclusiones, franquicias y exenciones. Las últimas consisten en una liberación del impuesto en virtud de una norma legal especial. Son utilizadas por el legislador, con diversas finalidades, especialmente de incentivo del desarrollo de conductas o el cumplimiento de principios de justicia tributaria. Este trato excepcional se aprecia, por ejemplo, en el fomento de las exportaciones en el IVA. Las zonas de tratamiento tributario especial son también un trato excepcional pero justificado.

Bibliografía citada

- ASTE MEJÍAS, Christian (2006). *Curso sobre Derecho Tributario y Código Tributario*. Lexis-Nexis. Santiago de Chile.
- ARIÑO ORTIZ, Gaspar (2004). *Principios de Derecho Público Económico*. Tercera edición. Comares.
- ASTE MEJÍAS, Christian (2006). *Curso sobre Derecho Tributario y Código Tributario*. Lexis-Nexis. Santiago de Chile.
- CANGAS L., Lucía y MARTINI G., Hernán (1989). *Manual de Incentivos a las Exportaciones*. Banco de Chile.
- CASSAGNE, Juan Carlos (1994). *La Intervención Administrativa*. Segunda Edición. Abeledo-Perrot.
- CÉSPEDES PROTO, Rodrigo (1999). Draw-back y tributos al comercio exterior chileno. *Revista Chilena de Derecho* 26, 549.
- DROMI, José Roberto (1992). *Derecho Administrativo Tomo II*. Astrea.
- FERMANDOIS VÖHRINGER, Arturo (2001). *Derecho Constitucional Económico: Tomo I. Garantías económicas, doctrina y jurisprudencia*. Ediciones Universidad Católica.
- FERNÁNDEZ BARROS, Patricio (19689). *El Fomento de las Exportaciones*. Editorial Jurídica de Chile.
- FLIES AÑON, Anggie y GARCÍA CASTILLO, Christian (2022). *Franquicias Tributarias para zonas extremas y territorios especiales*. Editorial Thomson Reuters.
- GIANNINI ARCHILLE, Donato (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- GUAITA, Aurelio (1970). *Derecho Administrativo Especial Tomo II*. Librería General.
- JORDANA DE POZAS, Luis (1949). Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho Administrativo. *Revista de Estudios Políticos* (48), 41-54.
- LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge (1986). *Los Contratos, parte general*. Editorial Jurídica de Chile.
- MAGASICH HUERTA, Jorge (1971). El poder tributario y los contratos-leyes sobre exenciones tributarias. *Revista de Ciencias Jurídicas* 2, 149 y siguientes.
- MAGASICH HUERTA, Jorge (1971). El poder tributario y los contratos-leyes sobre exenciones tributarias. *Revista de Ciencias Jurídicas* (2), 149.
- MAGENDZO DUKES, Nicole (2022). *La Igualdad Tributaria en el régimen constitucional chileno*. Editorial Libromar.
- MARTÍN MATEO, Ramón y SOSA WAGNER, Francisco (1974). *Derecho Administrativo Económico*. Editorial Pirámide.
- MARTIN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. y CASADO OLLERO, G. (2015). *Curso de derecho financiero y tributario*. Editorial Tecnos. Madrid.
- MARTIN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José y CASADO OLLERO, Gabriel (2015). *Curso de derecho financiero y tributario*. Editorial Tecnos, Madrid.
- MARTÍN-RETORNILLO BAQUER, Sebastián (1991). *Derecho Administrativo Económico. Tomo II*. Marcial Pons.
- MARTÍN-ROTERTILLO BAQUER, Sebastián (1991). *Derecho Administrativo Económico*. La Ley.

- MASSONE PARODI, Pedro (1969). *Principios de derecho Tributario*. Editorial Libromar.
- MASSONE PARODI, Pedro (1995). *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Editorial EDEVAL. Valparaíso.
- PEDRALS GARCÍA DE CORTÁZAR (1995), Antonio. *Apuntes de Teoría General del Derecho, Capítulo IV: Las Directivas Jurídicas*. Central de Apuntes. Universidad Valparaíso.
- PÉREZ ROYO, Fernando y CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco (2022). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 32 Edición*. Civitas Thomson Reuters. Navarra.
- RETORTILLO, Sebastián Martín (1991). *Derecho Administrativo Económico. Tomo II*. Marcial Pons.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1990). *Lecciones de Derecho Tributario*. Universidad Complutense. Facultad de Derecho, Madrid.
- VALDÉS COSTA, Ramón, (1996). *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial De Palma. Buenos Aires.
- VILLAR PALASÍ, José Luis (1954). Las técnicas administrativas de fomento y de apoyo al precio político. *Revista de Administración Pública* (14), 11-122.

Normativa citada

- Constitución Política de la República de Chile [Const]. 17 de septiembre de 2005 (Chile).
- Código Civil [CC]. Decreto N° 1 de 2000 [con fuerza de ley]. 16 de mayo de 2000 (Chile).
- Código del Trabajo [CT]. Decreto N° 1 de 2002 [con fuerza de ley]. 31 de julio de 2002 (Chile).
- Código Procesal Penal [CPP]. Ley N° 19.696 de 2000. 29 de septiembre de 2000 (Chile).
- Decreto N° 1 de 2005 [con fuerza de ley]. Fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley N° 19.175, orgánica constitucional sobre gobierno y administración regional. 8 de agosto de 2005. D.O. No. 38.306.
- Decreto Ley N° 824 de 1974 [Ministerio de Hacienda]. Aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la renta. 27 de diciembre de 1974.
- Decreto Ley N° 1.678 de 1977 [Ministerio de Hacienda]. Declara exentas de derechos, tasas y demás gravámenes o impuestos que afectan la importación de implementos y motores destinados a la pesca artesanal. 4 de enero de 1977.
- Decreto N° 341 de 1977 [Ministerio de Hacienda]. Aprueba texto refundido y coordinado Decretos Leyes N°s 1.055 y 1.233, de 1975; 1.611, de 1976, y 1.698, de 1977. 25 de octubre de 1977.
- Decreto Supremo N° 939 de 1995 [Ministerio de Justicia]. Concede personalidad jurídica y aprueba estatutos a corporación para el desarrollo provincial de última esperanza, CORDEP ultima esperanza. 14 de septiembre de 1995.
- Ley N° 18.392 de 1985. Establece un régimen preferencial aduanero y tributario para el territorio de la XII Región de Magallanes y de la Antártica chilena, por un plazo de 25 años. 10 de enero de 1985. D.O.
- Ley N° 19.149 de 1992. Establece régimen aduanero y tributario para las comunas de porvenir y primavera de la provincia de Tierra del Fuego, de la XII Región de Magallanes y de la Antártica chilena, modifica Decreto Supremo N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda y otros cuerpos legales. 23 de junio de 1992. D.O. No. 34.308.
- Ley N° 19.420 de 1995. Establece incentivos para el desarrollo económico de las provincias de Arica y Parinacota y modifica cuerpos legales que indica. 23 de octubre de 1995.
- Ley N° 17.238 de 1969. Franquicias tributarias para la importación de bienes pertenecientes a las personas que señala. 13 de noviembre de 1969. D.O. No. 27.503.
- Ley N° 19.606 de 1999. Establece incentivos para el desarrollo económico de las regiones de Aysén y de Magallanes, y de la provincia de Palena. 30 de marzo de 1999. D.O. No. 36.338.
- Ley N° 16.441 de 1966. Crea el departamento de Isla de Pascua. 22 de febrero de 1966. D.O. No. 26.378.

Jurisprudencia citada

Alberto Hotus Chavez, presidente del Consejo de Ancianos de Rapa Nui con Gabriel Gaspar Tapia, subsecretario para las Fuerzas Armadas, Ministerio de Defensa Nacional (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 6 de agosto de 2014 (Rol N° 15.831-2014). Primera Sala. [Recurso de Protección].

Alberto Hotus Chavez, presidente del Consejo de Ancianos de Rapa Nui con Gabriel Gaspar Tapia (2014): Corte Suprema, 24 de noviembre de 2011 (Rol N° 23.040-2014). Tercera Sala. [Apelación Protección].

Alberto Hotus Chavez, presidente del Consejo de Ancianos de Rapa Nui con Gobernador de Hanga Roa (1989): Revista Fallos del Mes N° 367 (junio, 1989), págs. 237 y siguientes (Rol N° 8792-2020).

Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Alex Mauricio Guzmán Manríquez, Juez Titular del Juzgado Mixto de Rapa Nui-Isla de Pascua, respecto de los artículos 13 y 14 de la Ley N° 16.441, que crea el Departamento de Isla de Pascua, en el marco del proceso penal RUC N° 1901075741-2, RIT N° 426-2019, seguido ante dicho Tribunal: Tribunal Constitucional, 29 de enero de 2021 (Rol N° 8792-2020). Segunda Sala. [Requerimiento de inaplicabilidad].

