Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 181
AÑO LV
ENERO - JUNIO
1987

ISSN 0303 - 9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

NORMAS DE INCENTIVO A LA INVERSION Y FOMENTO DE EXPORTACIONES: LEY 18.634

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Profesora Derecho Económico
Universidad de Concepción

I.—*ANTECEDENTES GENERALES*

La Ley 18.634, publicada en el D.O. de 5 de agosto de 1987, contiene lo que podría calificarse de "Sistema general de pago diferido de derechos aduaneros", toda vez que conforme a su artículo 38 se derogan los dos regímenes vigentes con anterioridad[1] y expresamente se consigna que "las referencias genéricas al sistema de pago diferido de derechos de aduana que contengan otras normas, se entenderán efectuadas a esta ley".

El antecedente inmediato del texto en comentario es el D.L. 1.226 del año 1975 dictado con el objeto de fomentar la inversión. A tal efecto se permitía la importación de ciertos bienes de capital acogidos a un sistema de pago diferido, a siete años, de los gravámenes aduaneros que se causaren con motivo de la importación. La deuda que tales derechos constituía podía castigarse, anualmente, en función de las exportaciones de bienes producidos con aquellos importados al amparo de la franquicia.

La Ley 18.634 mantiene, en términos generales la normativa anterior en cuanto se refiere al pago diferido de derechos de aduana, modificando, sin embargo, los plazos y operatoria del sistema. Innova sustancialmente al establecer normas destinadas a equiparar la situación de los proveedores nacionales de bienes de capital susceptibles de acogerse al sistema que ella establece. A tal efecto crea, en favor del adquirente, un crédito fiscal–verdadero préstamo– por una suma que se estima equivalente a los derechos de aduana diferidos. Este crédito que el Fisco concede, se reintegra y/o castiga en condiciones similares a la deuda por los derechos aduaneros diferidos, en el caso de la importación de tales bienes.

II.—*BIENES SUSCEPTIBLES DE ACOGERSE A LAS FRANQUICIAS CONTENIDAS EN LA LEY*

1) Bienes de capital. De acuerdo con los arts. 2, 4 y 7, para que un bien de capital pueda acogerse a los beneficios de la ley, es necesario que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que se trate de máquinas, vehículos, equipos y herramientas destinados directa o indirectamente a la producción de bienes o servicios o a la comercialización de los mismos. Quedan, en consecuencia, excluidos los destinados al uso doméstico, a la recreación o a cualquier uso no productivo, circunstancia que será calificada por el Servicio de Aduanas (art. 2 inc. 4°).

La misma ley se encarga de precisar el concepto de "participación indirecta" señalando que ella concurre respecto de "bienes destinados a cumplir funciones de complemento o apoyo, tales como acondicionamiento, selección, mantención, análisis y comercialización de los productos elaborados".

b) Debe tratarse de bienes cuya capacidad de producción no desaparezca con su primer uso, sino que ha de extenderse por un lapso no inferior a tres años, produciéndose un proceso paulatino de desgaste o depreciación por un período superior al lapso indicado (art. 2 inc. 1°).

c) Tratándose de vehículos cuya función exclusiva sea el transporte por carretera, deben tener una capacidad de carga superior a los 2.000 kilos o estar dotados de 15 asientos como mínimo, incluido el del conductor. Esta exigencia no rige para los automóviles destinados al transporte público de pasajeros, en las condiciones que señale el reglamento[2].

[1] D.L. 1.226 de 1975 y D.L. 2.563 de 1979.

[2] A la fecha de escribir estas notas aún no se había dictado el Reglamento referido en la norma en comentario.

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

La Dirección Nacional de Aduanas ha señalado en la Resolución 3.980 de 09.09.87, que se excluyen de los beneficios de la ley los vehículos automóviles que se destinen en forma permanente al arriendo y aquellos que se destinen a prestar servicios en forma permanente a un mismo usuario.

d) De acuerdo con el art. 7°, para la procedencia del sistema de pago diferido de los derechos de aduana, los bienes de capital que se importen deben tener un valor CIF mínimo de US$ 3.000[3]. Respecto de los vehículos terrestres destinados al transporte de personas o de carga, este valor mínimo es de US$ 3.800.

Tratándose de la importación de bienes de capital usados, el art. 37 de la ley los excluye de la limitante en comentario, liberándolos, al mismo tiempo, del recargo de derechos contenido en la Regla General N° 3, complementaria del Arancel Aduanero.

Para los efectos del crédito fiscal, la limitación en cuanto al valor es también de US$ 5.000 expresados en moneda nacional, excluyendo el impuesto al valor agregado. No existe, pues, en este caso, diferenciación respecto de los vehículos (art. 13 a).

En ambas situaciones (tanto para el pago diferido, como para el CF) las sumas expresadas en dólares de los valores mínimos se reactualizarán anualmente por Decreto del Ministerio de Hacienda, en función de la variación experimentada por el Indice Oficial de precios al por mayor de USA.

e) Los beneficios legales sólo operarán respecto de los bienes de capital que se encuentren incluidos en una lista que se establecerá por Decreto del Ministerio de Hacienda, suscrito además, por el Ministerio de Economía[4].

La ley contempla la posibilidad de incrementar la lista incluyendo bienes que cumplan con los requisitos legales o excluyendo aquellos que, habiéndose considerado, no los cumplan. Tales modificaciones pueden ser solicitadas por "cualquier interesado" conociendo de ellas una comisión técnica la que, en definitiva, recomendará la aceptación o rechazo de la solicitud al Ministro de Hacienda (art. 4).

Si bien es perfectamente comprensible la solicitud de inclusión de bienes, es más difícil comprender la razón que pueda llevar a un interesado a solicitar la exclusión. Pudiera pensarse que tiene interés un proveedor nacional; sin embargo, como hemos adelantado, éste goza también de beneficios por la vía del Crédito Fiscal, de modo que tal situación en definitiva no le crea un problema de competencia.

Tal vez, la razón de ser de esta norma pudiera encontrarse en lo dispuesto por el art. 36 de la ley en cuanto señala: "Las normas legales que establezcan liberaciones totales o parciales de tributos aduaneros, no serán aplicables respecto de los bienes de capital susceptibles de importarse al amparo del sistema de pago diferido de tributos que contempla esta ley". De modo que una persona que goza de liberación de derechos respecto de la importación de un bien contenido en la lista puede tener interés en que se excluya, a fin de poder gozar de la franquicia concedida por otra norma legal.

2) Partes, piezas, repuestos y accesorios. De acuerdo con el art. 3 pueden también acogerse a la ley en comentario siempre que:

a) sean conexos a los bienes de capital referidos en el punto anterior;

b) que se adquieran o importen conjuntamente con el bien de capital de que se trate. Respecto de

[3] Cantidad modificada por la Ley 18.681 D.O. 31-XII-87. Originalmente el mínimo era de US$ 5.000

[4] La primera lista consta en DH 671/87 D.O. 08.09.87.

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

los bienes importados, deben considerarse en el mismo documento de destinación aduanera;

c) que el valor de las partes, piezas, repuestos y accesorios no exceda del 10% del valor de los bienes de capital que complementan.

De acuerdo con la reglamentación aduanera[5], el valor de estos bienes no queda comprendido dentro de los límites mínimos exigidos según lo comentado en la letra d) del acápite anterior.

III.—*BENEFICIO DE PAGO DIFERIDO DE DERECHOS DE ADUANA*

1.- *¿Que se difiere?*

De acuerdo con el art. 6 podrá diferirse "el pago de los derechos e impuestos de carácter aduanero, causados en la importación de bienes de Capital". Se excluyen, por expresa disposición legal, las sobretasas y derechos compensatorios que se establecen con el objeto de compensar distorsiones en los precios de importación (art. 10 Ley 18.525) y el recargo que afecta la importación de barcos usados para pesca (reglas complementarias del Arancel Aduanero)[6,7].

El monto de los tributos a diferir se calcula de acuerdo con las tasas vigentes al momento de aceptación a trámite de la declaración de importación, es decir, conforme a la regla general.

De acuerdo con el art. 10 d), para determinar el monto de las cuotas no se considera la deducción del impuesto al informe de importación contenido en el art. 3 del DL 3.475 (Ley de Timbres), sin perjuicio de su devolución en la forma que determine el Reglamento. Debe pues entenderse que el artículo en comentario deroga tácitamente el inciso 4° del art. 3 de la Ley de Timbres que regulaba la forma de imputar el impuesto allí consignado a los derechos de aduana, en el caso de operaciones con pago diferido y específicamente las situaciones que se originaren en relación con el DL 1.226.

De manera entonces que, tratándose de operaciones de importación acogidas al sistema de pago diferido que esta ley establece, no procede la imputación del impuesto de timbres a los derechos de aduana, sino su devolución en la forma que un reglamento deberá establecer. Cabe hacer presente que, no obstante que la remisión legal está hecha a un reglamento, la Dirección Nacional de Aduanas impartió instrucciones sobre el particular en la resolución 3.980[8].

2.-*Plazo por el cual se difieren los derechos.*

Conforme al art. 6 inc. 1°, el pago puede diferirse hasta un plazo de 7 años contados desde la legalización de la respectiva declaración de importación.

Dentro de este plazo máximo, el Ministerio de Hacienda, al elaborar la lista, de bienes susceptibles de acogerse al sistema debe ceñirse a las alternativas establecidas en el art. 9 , esto es, diferir el pago:

a) Hasta en tres cuotas iguales con vencimiento al tercer, quinto y séptimo año. Constituye la regla general.

b) Hasta en 7 cuotas anuales iguales, con vencimiento a partir del plazo de un año. Esta modalidad sólo es aplicable a los vehículos terrestres destinados al transporte de personas o de carga por carretera, incluidos los vehículos de arrastre, los que no pueden acogerse a otra de las modalidades que la ley contemple.

[5] Resolución 3.980 citada.

[6] Se dijo anteriormente que el recargo aludido no se aplicaba a la importación de bienes de capital usados, según lo dispuesto en el art. 37 de la ley; sin embargo, esa norma excluye expresamente de la liberación los bienes clasificados en la partida 89.01.03.00, es decir, barcos para pesca.

[7] De acuerdo a lo establecido en el art. 52 de la Ley 18.681, podrá también diferirse, aunque no castigarse, el impuesto establecido en el art. 43 bis del DL 825 que afecta la importación de vehículos destinados al transporte de pasajeros y carga, vehículos semiterminados, etc.

[8] Es necesario hacer presente que, probablemente debido a la ilegalidad del procedimiento, por Télex de 09.09.87 se instruyó a los Directores Regionales y Administradores de Aduanas en el sentido de que la devolución del tributo de timbres sólo podrá efectuarse a partir de la fecha de publicación del correspondiente decreto reglamentario.

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

c) Por decreto del Ministerio de Hacienda, suscrito además por el Ministro de Economía, Fomento y Reconstrucción, podrá otorgarse un sistema de pago diferido hasta en dos cuotas iguales con vencimiento al término del 5° y 7° año. Para otorgar la autorización el Ministerio deberá considerar la cuantía y tiempo de puesta en marcha del bien de capital importado.

No se contienen normas en cuanto a la forma de solicitar el otorgamiento del beneficio. Entendemos que, en cada caso el interesado deberá elevar la solicitud correspondiente al Ministerio justificando las causales que motivan la petición.

La letra d) del art. 9 en análisis, señala que "respecto de aquellos bienes que por aplicación de las normas tributarias internas, les correspondiere un período de depreciación normal inferior a 7 años, las cuotas se determinarán conforme al siguiente detalle:
— Período de depreciación de 3 años: una sola cuota en vencimiento al término de dicho período;
— Período de depreciación 4 años: dos cuotas con vencimiento al 3° y 4° año;
— Período de depreciación 5 años: dos cuotas con vencimiento al 3° y 5° año;
— Período de depreciación 6 años: tres cuotas con vencimiento al 3°, 5° y 6° año.

Entendemos que esta norma sólo es aplicable a las situaciones referidas en la letra a), es decir, al sistema general; ello, por cuanto tratándose de vehículos la ley indica "que no podrán acogerse a las otras modalidades previstas en este artículo"; y esta limitante es una de las modalidades que la norma contiene. Por otra parte, tratándose de aquellos bienes que tienen régimen especial en virtud del Decreto del Ministerio de Hacienda, por tratarse de un régimen excepcional, estimamos que no puede quedar limitado por la situación planteada.

Cabe hacer notar que la ley se refiere a "depreciación normal", en consecuencia, nos parece que debe estarse a los años de vida útil establecidos por la Dirección Nacional de Impuestos Internos conforme lo dispone el art. 31 N° 5 de la Ley de Impuestos a la Renta, aun cuando, en el hecho, el contribuyente opte por el régimen de depreciación acelerada que la misma norma posibilita.

3.—*Determinación de las cuotas; reajustes e intereses; pre pago.*

El monto de cada cuota se determina dividiendo el total de los tributos a diferir, sin considerar los intereses, por el número de cuotas que corresponda según la modalidad aplicable. El monto de cada una de ellas no podrá ser inferior a US$ 500, salvo en el caso de los vehículos de la letra b) del art. 9, en que el mínimo será de US$ 200. La última cuota podrá fijarse por el remanente.

El pago se hará en moneda nacional, según el tipo de cambio vigente a la fecha en que éste se efectúe y comprenderá el valor de la cuota respectiva más los intereses aplicables a la misma[9].

La tasa de interés que afectará a estas operaciones será la que haya determinado el Comité Ejecutivo del Banco Central para el semestre correspondiente a aquel en que se acepte a trámite la declaración de importación respectiva. Dicha tasa se aplicará a todas las cuotas que se generen con motivo del pago diferido.

Ejemplo de determinación de las cuotas de pago diferido[10]:

[9] Para estos efectos y, de acuerdo con el art. 5, el tipo de cambio será el que fije el Banco Central para los efectos del art. 122 de la Ordenanza de Aduanas.

[10] Tomado del Anexo N° 1 de la Resolución 3.980 Dirección Nacional de Aduanas, cit.

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Antecedentes:

— Fecha de legalización de la Declaración de Importación: 9 de agosto de 1982.
— Monto de los gravámenes aduaneros: US$ 1.400.
— Interés aplicable: 6% anual.
— Período de depreciación del bien: 7 años o más.
— Número de cuotas: 3;
— Vencimiento de las cuotas: 1a.: 09.08.85
2a.: 09.08.87
3a.: 09.08.89

Determinación de las cuotas:

$$\frac{\text{Monto de los gravámenes aduaneros}}{\text{N° de cuotas}} \quad \frac{1.400}{3} = 466{,}67$$

En atención a que, efectuado el cálculo el monto de cada cuota es inferior a US$ 500, la 1a. y 2a. cuota serán por ese valor, en tanto que la tercera lo será por el remanente, esto es US$ 400.

Monto de los intereses: Valor de la cuota x 0,06 x N° de años.
1a. cuota: 500 x (0,06 x 3) = US$ 90 total a pagar: US$ 590
2a. cuota: 500 x (0,06 x 5) = US$ 150 total a pagar: US$ 650
3a. cuota: 400 x (0,06 x 7) = US$ 168 total a pagar: US$ 568.

De acuerdo con la letra e) del art. 10, el pago anticipado de las cuotas hace exigible el interés sólo hasta la fecha de pago.

4.—*Otorgamiento del beneficio.*

La ley no contiene normas en cuanto a la forma de impetrar el beneficio ni a la autoridad encargada de concederlo. Ha sido la Dirección Nacional quien ha reglamentado estas materias[11] señalando el siguiente procedimiento general[12]:

a) El beneficio debe solicitarse en la Declaración de Importación respectiva;

b) Debe adjuntarse a la declaración de importación una declaración jurada del importador en que se consigne el período de depreciación normal del bien que se pretende importar y la circunstancia de que éste se destinará a la producción de bienes o prestación de servicios. Debe acompañarse asimismo, la carpeta que contiene la documentación que sirvió de base para la confección del documento de destinación.

c) La declaración, que en general sigue el trámite normal, será verificada por el fiscalizador correspondiente, quien antes de aceptarla a trámite calificará la procedencia de conceder el beneficio; será sin embargo el Director Regional o el Administrador de la Aduana respectiva quien en definitiva lo conceda al legalizar el documento de destinación respectivo.

d) Si el beneficio es rechazado, el despachador podrá insistir en su pedido original presentando nuevamente a trámite la declaración respectiva acompañando, si los hubiere, otros antecedentes que pudieran hacer variar el criterio administrativo.

En esta situación, sin embargo, la declaración de improcedencia facultará a la Aduana para aplicar

[11] Resolución 3.980 Numeral 4, cit.

[12] No nos referimos a las situaciones especiales que pueden originarse, tales como importación de bienes de capital cuyas partes arriban en más de un embarque; bienes de capital que se acojan a la regla N° 7 de las reglas sobre procedimiento de aforo, etc.

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

a dicha importación el régimen general, señalando en el documento de destinación la causal del rechazo. El despachador podrá reclamar de la denegatoria, aplicándose a este respecto las normas sobre reclamos de aforo de los arts. 132 y siguientes de la Ordenanza de Aduanas, sin que sea necesario acreditar el pago previo de los derechos.

Si el fallo de segunda instancia es desfavorable al importador, éste deberá cancelar los gravámenes correspondientes a la operación con los intereses que correspondieren. Si el fallo acoge la reclamación se emite la liquidación de gravámenes - Giro comprobantes de pago señalando el monto de cada cuota y sus fechas de vencimiento.

IV.—*BENEFICIO DE CREDITO FISCAL* (arts. 11 y siguientes)

Como hiciéramos presente, la ley pretende equiparar la situación del proveedor nacional con la del exportador extranjero, otorgando al adquirente de bienes de capital un crédito o préstamo que, en términos generales se rige por las mismas normas que el pago diferido en cuanto a su otorgamiento, pago o castigo.

1.— *Requisitos para que proceda.*

a) Que se adquiera, en primera transferencia bienes de capital, sin uso, fabricados en el país. Aun cuando el art. 11, que contempla el requisito en comentario se refiere en general a "bienes de capital", entendemos que, por aplicación de los arts. 1 , 2 y 4 podrán acceder al beneficio los mismos bienes que pueden acogerse al sistema de pago diferido; esto es, aquellos que figuran en la lista elaborada por el Ministerio de Hacienda. Así lo ha entendido, por lo demás, la Dirección Nacional de Aduanas en la Resolución 3.980 Capítulo III, numeral 5.1.

Más dudosa resulta la situación de las partes, piezas, repuestos y accesorios conexos a los bienes de capital. En efecto, por una parte, el art. 3 establece que "podrán acogerse a los beneficios de esta ley", cumpliendo los requisitos que señaláramos al tratar del pago diferido; sin embargo, el art. 11, como dijéramos se refiere específicamente a "los bienes de capital". La resolución aduanera, por su parte tampoco los menciona.

b) El valor neto (sin IVA) mínimo del bien deberá ser de US$ 5.000 en moneda nacional, al tipo de cambio vigente a la fecha de factura, suma que se reajustará en igual forma que la indicada para los efectos del pago diferido (art. 7 inc. 2°).

c) El bien de capital deberá estar incluido en el giro habitual de la empresa que lo hubiere fabricado, circunstancia ésta que será calificada por el Servicio de Aduanas.

d) La fabricación del bien de capital debe haberse efectuado en zonas que no gocen de sistemas tributarios de excepción establecidos o que se establezcan en favor de determinadas zonas territoriales o áreas de producción. Expresamente se declara la improcedencia del beneficio respecto de los bienes fabricados en Zona Franca, Zona Franca de Extensión o Régimen preferencial de la Ley 18.392. En relación con este aspecto, el oficio circular 596 de la Dirección Nacional de Aduanas ha precisado que la incompatibilidad a que se refiere el art. 14 de la ley "opera sólo en cuanto los bienes de capital hayan sido fabricados en zona franca de extensión, utilizando las ventajas o beneficios que de dicha zona se derivan, no siendo, en consecuencia, el lugar en que se ubica el establecimiento industrial, lo que determina la improcedencia del crédito fiscal".

2.— *Monto del Crédito Fiscal.*

El crédito está constituido por una suma de dinero de cargo fiscal, equivalente al 11% del precio

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

neto de factura del bien de que se trate (art. 11[13], excluyéndose el valor de las mercancías incorporadas al bien de capital, que se hubieren importado al amparo del beneficio de pago diferido.

Es tarea del Servicio de Aduanas fiscalizar que el valor consignado en la factura corresponda al normal de bienes idénticos o similares disponibles en el mercado nacional o internacional, a la misma fecha.

La ley hace aplicable en esta materia las normas de valoración aduanera contenidas en los arts. 6 a 9 de la Ley 18.525, incluyendo, por tanto, conforme a esta última disposición, la posibilidad de aplicar la noción de "valores aduaneros mínimos". Entendemos que ésta última situación sólo procederá cuando dichos valores hayan sido ya determinados conforme a los requisitos que el mencionado art. 9 establece.

La valoración que el organismo aduanero practique conforme a las disposiciones señaladas será reclamable de acuerdo con las normas sobre reclamos de aforo de los arts. 132 y siguientes.

3.— *Procedimiento para obtener el beneficio.*

De acuerdo con el art. 15 de la ley, el interesado debe solicitar el otorgamiento de crédito ante el Servicio de Tesorerías acreditando el cumplimiento de los requisitos de procedencia y acompañando los demás antecedentes que el mismo servicio determine. Sin embargo, la Resolución 3.980 del Servicio de Aduanas señala que la solicitud debe dirigirse al Servicio de Tesorerías, pero presentarse a la Aduana que tiene jurisdicción en la ciudad donde se encuentra ubicada la empresa fabricante del bien de capital. Reglamenta asimismo el contenido de la solicitud y los demás antecedentes que deben adjuntarse.

En definitiva, de la resolución aduanera se desprende, como veremos, que quien fiscaliza y determina la procedencia y monto del crédito fiscal es el Servicio de Aduanas, limitando a Tesorería al carácter de mero pagador. No cabe duda que la Dirección Nacional ha ido más allá de las facultades que el texto legal le entrega, las que se refieren, como dijimos, específicamente al problema de valoración.

Ahora bien, de acuerdo con la Resolución 3.980, la solicitud debe contener la descripción del bien, valor en moneda nacional, período de depreciación normal y número y fecha de la factura, nombre y RUT del emisor.

Deben adjuntarse a ella los siguientes documentos:

— declaración jurada del fabricante conteniendo los datos relativos a la posible incorporación de de mercancías acogidas a pago diferido; el carácter de nuevo del bien de que se trata y el hecho de ser de su giro habitual (art. 15 de la ley; Cap. III Numeral 4 de la Resolución 3.980)
— Declaración jurada del adquirente señalando la depreciación normal (Res. 3.980).
— Factura original de compra.

Presentada la solicitud, el Servicio de Aduanas verifica el cumplimiento de los requisitos legales, ejerciendo la facultad de valoración cuando proceda. Determina el monto de crédito fiscal y el correspondiente plan de pago, emitiendo un giro comprobante de pago en que se consigna el monto y vencimiento de las cuotas.

A más tardar el 7° día hábil contado desde la fecha de recepción de la solicitud, notifica al interesado mediante la entrega de una copia del Giro C. de pago y remite a la Tesorería de su jurisdicción los originales de la solicitud y del giro.

Sabemos que, si el interesado no estuviere conforme con la valoración efectuada por el Servicio puede reclamar conforme al procedimento del art. 132 de la Ordenanza. Entendemos pues que practicada la notificación antes aludida empezará a correr el plazo de 60 días hábiles que dicha norma contempla para interponer el reclamo. Conocerá en primera instancia el Administrador, contra cuya resolución puede

[13] Porcentaje modificado por la Ley 18.687 D.O. 5-1-1988. Con anterioridad el porcentaje era del 15%.

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

interponerse el recurso de Apelación ante el Director Nacional. La resolución que éste dicte no es susceptible de recurso alguno (arts. 134 y ss. Ord. de Aduanas).

El Servicio de Tesorería deberá pagar el crédito fiscal dentro del plazo de 30 días contados desde que se presente la solicitud. Aunque la ley nada dice, entendemos que este plazo no es aplicable, por razones obvias, en aquellos casos en que se hubiere interpuesto reclamo en contra de la tasación.

El adquirente del bien deberá suscribir en favor de la Tesorería General de la República, el número de pagarés que corresponda de acuerdo con la modalidad de pago, expresados en dólares de Estados Unidos, por el equivalente de las sumas a percibir al tipo de cambio a la fecha de factura.

V.— *CASTIGO DE LA DEUDA*

Es en este aspecto en el que se materializa el fomento de las exportaciones: la ley permite castigar la deuda —por derechos diferidos o por crédito fiscal— en función de las exportaciones efectuadas con los bienes de capital acogidos a las franquicias.

1.— *Requisitos para que opere el castigo.* (Art. 18)

a) Que el bien de capital se encuentre incorporado al activo fijo de quien produce o comercializa las mercancías exportadas, salvo el caso de los bienes arrendados con opción de compra.
b) El bien de capital debe haber participado, durante el período de castigo, directa o indirectamente en la producción de bienes destinados a la exportación.

Para estos efectos se considera también exportación los fletes internacionales de mercancías, respecto de todos los vehículos que se hubieren acogido a los beneficios legales.

Tratándose de naves, la Dirección Nacional, en la resolución 3.980 ha estimado que el castigo sólo procede respecto de naves importadas de más de 3.500 toneladas, que acrediten servicios de fletes internacionales. Sin duda, el fundamento de este criterio se encuentra en el art. 14 B del D.L. 3.059[14] que en su inciso 2° dispone: "Los importadores de naves mayores de 3.500 toneladas podrán acogerse al sistema de pago diferido de derechos de aduana en la importación de bienes de capital. Los derechos de aduana que se devenguen podrán castigarse de acuerdo con el procedimiento que establece la ley...".

Sin embargo, esta limitación, en cuanto al castigo, parece discutible si se considera que el mismo Servicio ante consulta formulada por la Dirección de Astilleros sostuvo la procedencia del beneficio de pago diferido para naves de menos de 3.500 toneladas, estimando que la Ley 18.634, al no establecer limitación alguna en cuanto al tonelaje, prevalece por sobre el DL 3.059[15]. Parece lógico entonces que, por la misma razón, se acepte también el castigo aun para naves que no cumplen el requisito de tonelaje del DL 3.059.

Por aplicación del inc. 3° del art. 14 B antes citado, también se considera exportación para los efectos del castigo de la deuda, la venta al exterior de las naves que hubiesen sido importadas de acuerdo al sistema de pago diferido.

Son también exportaciones, de acuerdo con el art. 17 inc. final de la ley, las prestaciones de servicios efectuadas en el extranjero con bienes de capital que hubieren salido del país amparados por un título de salida temporal, siempre que el correspondiente contrato se encontrare registrado en el Banco

[14] Ley de Fomento de la Marina Mercante Nacional.

[15] Oficio 462 agosto de 1987. Dirección Nacional de Aduanas.

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Central de Chile y sólo respecto de los retornos efectuados. Nos llama la atención esta norma por cuanto si bien hoy en día, el Compendio de exportaciones del Banco Central contempla la posibilidad de que prestaciones de servicios puedan ser calificadas de exportaciones, tal situación es excepcional y entre las normas vigentes del compendio no se encuentra comprendida la situación descrita en el art. 17 inc. final. Por otra parte y, como tradicionalmente el término exportaciones se refería fundamentalmente a bienes, las normas de retorno están establecidas en función de la exportación de mercancías. Por tanto, en la medida en que se condiciona el castigo al monto retornado —términos que entendemos referidos a la obligación legal de retorno— esta disposición sólo podrá aplicarse cuando las prestaciones de servicio allí aludidas sean calificadas de exportaciones por el Banco Central sometiéndoselas en consecuencia a la obligación de retorno.

Finalmente, por aplicación del art. 18 letra c) constituyen también exportaciones las ventas de sus mercancías, efectuadas directamente por el productor a otra persona que las haya exportado en la misma forma en que las adquirió o transformadas en otro producto, para su uso o consumo en el exterior.

c) El tercer requisito, contenido en el art. 18 c) señala que "el exportador debe ser la persona natural o jurídica que realizó la importación o que obtuvo el crédito fiscal, o su sucesora legal".

No explicita la ley quiénes deben ser considerados sucesores legales, ni el alcance o extensión que tal sucesión implica.

No cabe duda que los herederos del beneficiario revisten tal carácter y por ende podrán impetrar el castigo; igual ocurre en aquellas situaciones en que la propia ley otorga el carácter de sucesor legal a alguna institución, como por ej.: el Servicio Nacional de Geología es considerado sucesor y continuador legal del Instituto de Investigaciones Geológicas (DL 3.525/80); el caso que pudiera resultar más conflictivo es el que se produce con la enajenación (venta, aporte, etc.) del bien de capital acogido al régimen en comentario. ¿Es el adquirente sucesor legal del beneficiario? El punto se encuentra expresamente resuelto en los arts. 26 y 27 de la ley, conforme a los cuales "el adquirente que hubiere asumido el compromiso de pagar la deuda podrá hacer uso del beneficio de castigo en los términos establecidos en la presente ley". La misma norma señala la extensión del derecho de este sucesor, el que no se limita a la posibilidad de invocar el castigo ya generado por su antecesor, sino que le permite continuar dentro del sistema, en la medida en que cumpla los requisitos legales. Aún más, "para completar el período de castigo dentro del cual tuvo lugar la adquisición podrá agregar las ventas totales y las exportaciones efectuadas por su antecesor durante los meses anteriores a la transferencia".

Aun cuando la disposición transcrita se refiere específicamente a los casos de enajenación, nos parece que, no existiendo norma alguna que regule la extensión del derecho de los otros sucesores legales, éstos deberían gozar del mismo régimen que la ley otorga al adquirente.

2.— *Cálculo del monto del castigo.*

La normativa en esta materia, extraordinariamente compleja, está contenida en los arts. 20 y 21, conforme a los cuales el monto del castigo se calcula separadamente respecto de cada una de las cuotas. Para determinar el porcentaje de abono aplicable a cada una de ellas se consideran las siguientes variables:

a) Período de castigo.

Tratándose de la 1a. cuota, se considera el período de 2 años contados hacia atrás a partir del último día del segundo mes anterior al vencimiento de la cuota diferida. Ej.: si la primera cuota vence el 5 de abril de 1990, el período correspondiente cubrirá desde el 28 de febrero de 1988 hasta el 28 de febrero de 1990.

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Respecto de los vehículos referidos en la letra b) del art. 9, el período será de un año computado en la misma forma.

Para la segunda y tercera cuota, el período a considerar es el comprendido entre el primer día del mes anterior al del vencimiento de la cuota anterior y el último día del 2° mes anterior al vencimiento de la cuota vigente. Ej., la 2a. cuota, en el caso propuesto, vence el 5 de abril de 1992; el período correspondiente cubre desde el 1° de marzo de 1990 hasta el 28 de febrero de 1992.

b) Valor de las exportaciones del período correspondiente.

Para determinar su valor en moneda nacional deben considerarse los valores FOB expresados en dólares, durante el período de castigo, convirtiéndolos a moneda nacional según el tipo de cambio vigente al término de cada período.

En los casos en que se considera exportación las ventas efectuadas por el productor a un exportador al valor de las exportaciones corresponde al de factura, convertido a dólares según el tipo de cambio vigente a la fecha de la factura y reconvertido a pesos según el tipo de cambio vigente al término del período de castigo.

c) Valor de las ventas en el mercado interno.

Debe considerarse el valor neto de las ventas (sin IVA) de cada uno de los meses que comprende el período, reajustadas según la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la venta y el último día del mes anterior al término del período de castigo.

Tanto las exportaciones como las ventas internas corresponden al total de las mercancías producidas por la empresa importadora o adquirente del bien de capital.

d) Ventas totales del beneficiario.

Comprende la suma de las exportaciones y ventas internas del período correspondiente, determinadas en la forma antes expuesta.

Con los antecedentes anteriores, se determina el porcentaje que las exportaciones representan en las ventas totales del período. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 20 N° 6, el porcentaje así obtenido se multiplica, tratándose de la primera cuota, por el factor 2,50; respecto de las cuotas restantes el factor a considerar es 1,66.

Si el abono calculado por aplicación del procedimiento anterior excede el monto de la respectiva cuota, dicho exceso se pierde; es decir no podrá utilizarse respecto de futuros pagos que pudieran afectar al importador.

Para ejemplificar, retomaremos el ejemplo contenido en la Resolución Aduanera N° 3.980:

Supuestos:

Monto de la 1a. cuota: US$ 590

Total ventas en el mercado interno actualizadas	$ 21.648.479
Total exportaciones FOB m/n..	21.941.552
Ventas totales del período...	$ 43.590.031

Porcentaje de castigo:

$$\frac{21.941.552}{43.590.031} X\ 100 = 50{,}34 \times 2.50 = 125.85 \times US\$\ 590 = US\$\ 742{,}52$$

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

En el ejemplo propuesto, el monto del castigo excede del de la cuota, en consecuencia ésta se extingue íntegramente, y el exceso de US$ 152,52, se pierde.

Debe tenerse presente que, conforme a los arts. 20 N°s. 3 y 7 y art. 21, el cálculo efectuado puede ser objeto de modificaciones en función de los siguientes aspectos:

a) El castigo de cada cuota no podrá exceder el valor FOB de las exportaciones efectuadas en el correspondiente período. Esta norma que se consignaba ya en el DL 1.226 tiene por objeto evitar una utilización abusiva del mecanismo que pudiera llevar a castigar sumas cuantiosas de derechos de aduana con exportaciones de poco monto.

b) La determinación del porcentaje de abono en la forma estudiada consideró las operaciones totales del beneficiario. Ahora bien, si durante el período de castigo el bien de capital hubiere participado también en la producción de bienes vendidos en el mercado interno, la ley obliga a determinar el porcentaje que representan las exportaciones respectivas en las ventas totales de las mercancías producidas con intervención de dicho bien de capital. En otras palabras, este segundo cálculo considerará sólo las mercancías producidas con participación del bien beneficiado.

"Si dicho porcentaje fuere inferior al que se obtenga de considerar las ventas y las exportaciones totales de la empresa, se considerará como porcentaje de castigo, el que resulte de considerar las ventas totales y las exportaciones de las mercancías en cuya producción hubiere intervenido el respectivo bien de capital" (art. 20 N° 7).

Hemos transcrito la norma respectiva ya que nos parece que plantea algunas interrogantes. En efecto, la ley ordena comparar "los porcentajes" y aplicar el segundo si éste resulta inferior. No aclara sin embargo la incidencia que para la comparación o posterior aplicación tienen los factores establecidos en el N° 6 de la disposición. Atendida la redacción legal, la comparación debiera efectuarse sin considerar, en ninguno de los dos casos, la aplicación de los factores. La duda subsiste en cuanto a si, debiendo aplicarse el segundo, procederá o no la multiplicación por el factor respectivo.

La segunda cuestión que en nuestro concepto plantea la norma es determinar qué ocurre cuando el segundo porcentaje es superior al primero. De acuerdo con las instrucciones del Servicio de Aduanas siempre se considerará el que resulte inferior.

c) Cuando la importación o adquisición del bien de capital tenga por objeto la iniciación de una nueva línea de producción, el interesado podrá solicitar, antes de presentar la declaración de importación o solicitud de crédito fiscal, que el castigo se efectúe considerando solamente las operaciones (exportaciones y ventas internas) en que intervenga el bien de capital. Sin embargo, la aplicación de este sistema está supeditada a que el porcentaje de exportaciones totales en las ventas totales no disminuya en el período de castigo. Si este requisito no se cumpliera, el abono respecto de las cuotas pendientes se regirá por el procedimiento general.

3.– *Procedimiento para solicitar el castigo.*

De acuerdo con el art. 19 es de competencia del Servicio de Aduanas aprobar y reconocer el monto del castigo que corresponda aplicar, constatando la concurrencia de los requisitos legales y denegándolo cuando sea improcedente.

La solicitud respectiva se presenta dentro de los 15 días siguientes al término de período de castigo de cada cuota, ante la Aduana que tramitó la declaración de importación en el caso del pago diferido o ante la que se tramitaron las declaraciones de exportación, respecto del crédito fiscal.

La presentación extemporánea no priva al deudor del beneficio; sin embargo si la resolución que

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

reconoce el monto del castigo se dicta vencido el plazo de pago se adeudarán los intereses de la cuota morosa hasta la fecha de la resolución y desde esta fecha hasta la del pago, los correspondientes al monto no castigado. Además, según el art. 22 de la ley será aplicable lo dispuesto en el art. 183 letra ñ) de la Ordenanza, es decir se incurriría en infracción reglamentaria sancionada con multa de hasta 5 UTM.

La solicitud y los documentos exigidos por la ley y la resolución 3.980 serán verificados por el Servicio debiendo el Director Regional o Administrador dictar la resolución correspondiente a más tardar a los 15 días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud.

VI.— *SITUACION DE LOS BIENES ACOGIDOS A LAS FRANQUICIAS*

a) Aspectos contables y tributarios.

De acuerdo con el art. 24 primera parte: "En tanto las cuotas no sean pagadas o castigadas, el deudor deberá consultar en su contabilidad una cuenta de orden en dólares igual al monto a que ascienda la deuda pertinente. Las sumas que fueren pagadas incrementarán el valor de los correspondientes bienes del activo que originen el pago a contar de la fecha del mismo".

Atendido que la norma no distingue, sino que se refiere genéricamente a la "deuda pertinente", debiera entenderse aplicable tanto al pago diferido como a la deuda por crédito fiscal. Sin embargo, semejante interpretación resulta absurda ya que ¿cuál sería la razón para que el valor de los bienes adquiridos en el mercado nacional se incrementara en los montos devueltos de crédito fiscal? o, ¿debemos entender que el beneficiario al contabilizar la adquisición del bien de capital debe considerar el valor de factura disminuido en el monto del beneficio?

Si se contabiliza el bien según el valor total de factura y la deuda pertinente se castiga en todo o parte ¿cuál será la situación tributaria de este subsidio recibido por el adquirente? ¿Podrá ser considerado ingreso no constitutivo de renta al tenor de lo dispuesto en el art. 17 N° 22 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, remisión por la ley de deudas?

Desde otro punto de vista, la circunstancia de que las sumas pagadas incrementan el valor de los bienes desde la fecha del pago parece un poderoso argumento para sustentar la tesis de que el IVA que afecte la importación de tales bienes sólo debería aplicarse sobre el valor CIF o Aduanero, sin considerar los derechos diferidos.

Estos podrán originar impuesto por diferencia de base imponible en la medida en que exista obligación de pago de todo o parte de las cuotas (art. 9 b) DL 825).

b) Libre disposición.

Los bienes acogidos a los beneficios de la ley quedan constituidos en prenda por el sólo ministerio de la ley, en situación similar a la prenda aduanera del art. 3 de la Ordenanza. Si los bienes tuvieren seguros comprometidos y ocurriere el siniestro, el Fisco tiene derecho a percibir la indemnización hasta por el monto del saldo de la obligación pendiente.

Pendiente el pago de la deuda, los bienes deben permanecer afectados a las finalidades productivas que posibilitaron el otorgamiento de los beneficios, no podrán ser exportados ni enajenados.

Sin embargo, el Servicio de Aduanas podrá autorizar la enajenación cuando el comprador asuma por escrito la obligación de pagar el saldo insoluto, pudiendo el adquirente, como ya se dijo, gozar del beneficio de castigo en los términos legales.

No obstante la reciente publicación de la ley, existe ya jurisprudencia administrativa en relación con el punto en análisis. Así, se ha determinado que la limitación contenida en el art. 26 sólo afecta las

Artículo: Normas de incentivo a la inversión y fomento de exportaciones: Ley 18.634
Revista: Nº181, año LV (En-Jun, 1987)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

enajenaciones, en consecuencia no existe inconveniente para que un bien acogido a las franquicias pueda ser constituido en prenda. Debe tenerse presente sin embargo que si el acreedor prendario decide ejecutar a su deudor a fin de hacerse pago con la venta del bien, tal enajenación sólo podrá llevarse a cabo a condición de que se pague el total de los tributos diferidos[16].

Curiosamente el criterio de la Dirección respecto de los contratos de leasing es más estricto que el sustentado respecto de las prendas. En efecto, se sostiene que dado que "el contrato de arriendo con opción de compra lleva implícito el derecho a adquirir el bien de que se trata, quedan incluidos entre los actos que importan enajenación y por este motivo deben celebrarse respetando las limitaciones contenidas en el art. 26 de la ley".

Tal solución, si bien francamente discutible, resulta en definitiva beneficiosa para los interesados. En efecto, como lo señala el mismo oficio, el arrendatario, al asumir el compromiso de pagar la deuda es considerado en la misma situación que el adquirente pudiendo, en consecuencia, acogerse al beneficio de castigo de la misma en los términos legales[17].

VII.— *RESPONSABILIDADES*

Los arts. 29 y siguientes contemplan sanciones de tipo penal para quienes realicen actos destinados a obtener beneficios improcedentes o superiores a los que legalmente correspondan, o infrinjan las limitaciones a la libre disposición contenida en el art. 26.

16 Oficio circular 485, de 17 de septiembre de 1987.

17 Oficio circular 505 de 5 de octubre de 1987.