

INFORME EN DERECHO.

REGIMEN LEGAL, TRIBUTARIO Y ADUANERO APLICABLE A LA IMPORTACION DE BIENES DE CAPITAL (1)

PROF.: GONZALO EYZAGUIRRE S.

El objetivo del presente informe es analizar el régimen legal, tributario y aduanero aplicable a la importación a Chile de "bienes de capital".

1. Sistema de pago diferido de derechos de Aduana por bienes de capital. Ley N° 18.634, publicada en el Diario Oficial de fecha 5 de agosto de 1987.

1. Generalidades y concepto de "bien de capital"

Conforme a nuestra legislación el concepto de "bienes de capital" se encuentra asociado al sistema de pago diferido de derechos de Aduana en la importación de bienes procedentes del exterior.

Expuesto lo que debe entenderse por bien de capital nos corresponde ver su tramamiento respecto de los tributos aduaneros y en relación al crédito fiscal. Pues bien, la Ley N° 18.634 contempla como franquicias:

- a) El pago diferido de derechos aduaneros; y
- b) Crédito Fiscal.

¹. Para los efectos del presente informe se consultó el Manual de "Bienes de Capital", cuyo autor es don Manuel Mellard G., editado por Normatec Editores S.A.

En todo caso, es importante destacar que los inversionistas extranjeros, acogidos al Decreto Ley N° 600, de 1978, se encuentran exentos del impuesto al valor agregado en la importación de bienes de capital. Igual exención rige en la importación de bienes de capital efectuada por inversionistas nacionales, siempre que la importación de esos bienes forme parte de un proyecto similar a uno de inversión extranjera, debidamente aprobado.

En general, para acogerse a las franquicias indicadas, los bienes de capital deben estar incluidos en listado aprobado por Decreto Supremo.

Como puede apreciarse, diferentes son las variantes que pueden aplicarse en la importación de "bienes de capital". No obstante nuestro objetivo a través de este informe es indicar la situación en que quedan dichos bienes respecto al Fisco, y los derechos, obligaciones y sanciones que pueden recaer sobre la persona beneficiaria de las franquicias.

A continuación analizaremos por separado cada una de las franquicias contempladas por la Ley N° 18.634.

2. Pago diferido de derechos de Aduana.

2.1. Bienes de capital favorecidos con pago diferido de derechos aduaneros.

Entre otros, los bienes de capital favorecidos con la franquicia son máquinas, vehículos, equipos, herramientas que estén destinadas directa o indirectamente a la producción de bienes o servicios o a la comercialización de los mismos. Estos bienes deben poseer una capacidad de producción que no desaparece con su primer uso, sino que debe extenderse por un lapso no inferior a tres años, cuyo desgaste o depreciación debe ser superior a dicho lapso.

Se entiende que participan indirectamente en el proceso productivo aquellos bienes destinados a cumplir funciones de complemento o apoyo, a saber, acondicionamiento, selección, mantención, análisis y comercialización de los productos elaborados.

Del mismo modo, se encuentran favorecidos con la franquicia las partes, piezas, repuestos y accesorios conexos a los bienes de capital referidos anteriormente, siempre que se importen en un mismo documento de destinación aduanera y que su valor no exceda del 10% de esos bienes de capital. En caso que excedan del 10% del valor CIF, se deben presentar dos Declaraciones de Importación; una que ampare el bien de capital y las partes o piezas cuyo valor no exceda del 10% del valor CIF del bien y otra declaración de pago contado, que ampare el resto de las partes o piezas.

Asimismo, pueden acogerse a los beneficios de la Ley N° 18.634, los componentes, partes, repuestos y accesorios, que estén destinados a incorporarse a los bienes de capital establecidos por Decreto de Hacienda N° 671/87, aún cuando no se hubieren acogido a las franquicias de esa ley, siempre que cada una de estas mercancías, cumpla individualmente, con el valor mínimo que actualmente es de US\$ 3.271,94.

2.2. Decreto de Hacienda que contiene la lista de bienes de capital. Inclusión y retiro.

Los bienes de capital extranjeros que puedan acogerse a las franquicias, son los consignados en el Decreto de Hacienda N° 671, publicado en el Diario Oficial de fecha 8 de septiembre de 1987.

El referido decreto contiene los bienes de capital consistentes en máquinas, equipos y herramientas destinados directa o indirectamente a la producción de bienes y servicios o a la comercialización de los mismos.

La lista incluida en el señalado decreto, puede ser modificada con el objeto de incluir aquellos bienes que teniendo la característica de bien de capital no se hubieren incluido o bien, retirando a aquellos que habiéndose incluido no cumplan con todos los requisitos establecidos por la ley.

Cualquier persona natural o jurídica interesada, podrá solicitar al Ministerio de Hacienda la incorporación o retiro de un bien de capital de la lista señalada anteriormente.

Corresponde a una Comisión Técnica conocer de las solicitudes de inclusión o retiro de los bienes de la lista, debiendo recibir todos los antecedentes que los interesados aporten o requerir los informes necesarios.

2.3. Valor de los bienes de capital importados.

El valor CIF (Costo, seguro y flete) mínimo que deben tener unitariamente los bienes de capital debe ser de US\$ 3.271,94 de Estados Unidos de Norteamérica o su equivalente en otras monedas.

2.4. Plazo y cantidad de cuotas en que se pagan los tributos aduaneros diferidos y requisitos que deben cumplir.

a) Plazo:

El plazo máximo para diferir los tributos aduaneros es de 7 años, contados desde la fecha de legalización de la respectiva declaración de importación.

b) Cantidad de Cuotas:

Para determinar la cantidad de cuotas hay que distinguir entre:

- b1) Bienes de capital que no sean vehículos terrestres;**
- b2) Bienes de capital arrendados sin opción de compra por uno o más años.**
- b3) Partes, piezas, repuestos y accesorios conexos a los bienes de capital adquiridos conjuntamente con ellos.**

En el caso de bienes de capital que no sean vehículos terrestres la cantidad de cuotas es la siguiente:

- Cuotas máximas: hasta 3 cuotas iguales, con vencimiento el 3º, 5º y 7º año, contados desde la fecha de legalización de la declaración de importación;**
- Hasta 2 cuotas iguales con vencimiento al 5º y 7º año, contados desde la fecha de legalización de la Declaración de Importación, cuando resulte justificado por la cuantía y puesta en marcha de los Bienes de Capital. Esta modalidad se otorga sólo mediante Decreto del Ministerio de Hacienda suscrito además por el Ministerio de Economía.**
- Si los bienes de capital, conforme a las normas tributarias internas, se deprecian normalmente en un período inferior a 7 años, se devengarán hasta 7 cuotas iguales anuales, venciendo la primera 1 año después de la fecha de legalización de la declaración de importación.**

En el caso de bienes de capital arrendados sin opción de compra por uno o más años, se fijarán tantas cuotas anuales iguales cuanto fuere el plazo contratado, con vencimiento a partir del plazo de un año, contado desde la legalización de la respectiva declaración de importación.

La fórmula empleada, para determinar el número de cuotas a que quedará afecta la operación, se liga al plazo del contrato de arrendamiento sin opción de compra, cuyo lapso como mínimo debe ser de un año. El plazo máximo de postergación, por su parte, es de 7 años, por lo cual no podrán fijarse más cuotas que las determinadas conforme al procedimiento descrito, aún cuando el plazo del contrato de arriendo fuere superior a 7 años.

c) Depreciación (Bienes nuevos):

La cantidad de cuotas, así como el plazo para pagarlas depende del período de depreciación normal, la cual dice relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección Nacional de Impuestos Internos y que se calcula a contar de su utilización en la empresa.

Para su conocimiento, hacemos presente que la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos mediante Circular N° 132, de 23 de octubre de 1985, ha estimado la vida útil (depreciación normal) para diversos grupos de bienes, entre los cuales se destaca la industria minera, cuyas maquinarias en general son destinadas a trabajos pesados en minas y las plantas procesadoras o beneficiadoras de minerales, en un plazo de depreciación normal de 10 años.

d) Monto de las cuotas e Intereses:

Tratándose de bienes de capital que no sean vehículos terrestres, el monto mínimo de la cuota no puede ser inferior a US\$ 5.000 de los Estados Unidos de Norteamérica, sin considerar los intereses.

En todo caso, el monto de las cuotas se determina dividiendo el total de los tributos a diferir, por el número de cuotas de la respectiva modalidad de pago, agregando posteriormente el interés correspondiente. La última cuota puede fijarse por el remanente.

Las cuotas respectivas devengarán el interés que determine semestralmente el Comité Ejecutivo del Banco Central de Chile. Este interés, afectará a todas las cuotas generadas con motivo del pago diferido y será el que rija en el semestre correspondiente a la fecha de aceptación a trámite de la respectiva declaración de importación. El pago anticipado de las cuotas hará exigible el interés sólo hasta la fecha del pago.

Conforme al acuerdo vigente del Banco Central la tasa de interés para el primer semestre de 1990, es de 8,2% anual.

Con todo, pues, los tributos a diferir, corresponden a los derechos aduaneros, que son los que actualmente constan en el arancel, el cual tratándose de la importación normal de un bien de capital nuevo, tributa en Aduanas con tasa del 15% sobre el valor. A vía de ejemplo, señalamos el siguiente caso:

Valor del bien de capital US\$ 100.000. Depreciación a 7 años o

superior.

Derechos ad-valorem 15% = US\$ 15.000. Cuotas máximas: 3.

Valor de cada cuota: $US\$ 15.000:3 = US\$ 5.000$. Vencimiento de cada cuota: 3^o, 5^o y 7^o año.

Tasa de interés de cuota con vencimiento	1 ^o año:	8,2% (*)
Tasa de interés de cuota con vencimiento	2 ^o año:	16,4%
Tasa de interés de cuota con vencimiento	3 ^o año:	24,6%
Tasa de interés de cuota con vencimiento	4 ^o año:	32,8%
Tasa de interés de cuota con vencimiento	5 ^o año:	41,0%
Tasa de interés de cuota con vencimiento	6 ^o año:	49,2%
Tasa de interés de cuota con vencimiento	7 ^o año:	57,4%

(*) Tasa de interés fijada por el Banco Central de Chile y vigente para el 1^o semestre de 1990.

En consecuencia, el valor de cada cuota más el interés sería el siguiente:

1^a Cuota con vencimiento al 3er. año (24,6% sobre US\$ 5.000).

2^a Cuota con vencimiento al 5to. año (41% sobre US\$ 5.000).

3^a Cuota con vencimiento al 7mo. año (57,4% sobre US\$ 5.000).

2.5. Castigo de la deuda. Monto del castigo.

Conforme al tenor del artículo 17 de la Ley N° 18.634, las personas que acreditan ventas al exterior de los productos obtenidos o que prestan servicios al exterior con los bienes de capital que se hubieren acogido al beneficio de pago diferido, podrán castigar las cuotas de pago de la deuda. Para la procedencia del castigo de la deuda deberán concurrir los siguientes requisitos:

- a) El bien de capital aportado bajo pago diferido, deberá estar incorporado al activo fijo de quien produce o comercializa las mercancías exportadas o preste servicios al exterior. No será necesario cumplir este requisito cuando el bien de capital sea arrendado con o sin 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 o en la prestación de servicios al exterior, incluídos los fletes internacionales de mercancía.
- c) El exportador debe ser la persona natural o jurídica que realizó la importación o su sucesora legal. Se considerará también exportador al productor que vende sus mercancías directamente a otra persona que las haya exportado, en la misma forma que las adquirió o

transformadas en otro producto, para su uso o consumo en el exterior. Igualmente se considerará exportador a la persona que las haya exportado, siempre que aquellos sean necesarios para llevar a cabo la exportación según calificación del Servicio Nacional de Aduanas.

Para el cálculo del monto del castigo se observarán las siguientes reglas:

1. El porcentaje de castigo de la primera cuota se determinará multiplicando por cien el resultado que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones por el valor de las ventas totales del beneficiario, en el período correspondiente a dos años contados hacia atrás a partir del último día del segundo mes anterior al del vencimiento de la cuota.
2. El porcentaje de castigo de la segunda y tercera cuota se determinará multiplicando por cien el resultado que se obtenga dividir el valor de las exportaciones por el valor de las ventas totales del beneficiario en el período comprendido entre el primer día del mes anterior al del vencimiento de la cuota anterior y el último día del segundo mes anterior al vencimiento de la cuota vigente.
3. El castigo de cada cuota no podrá exceder el valor FOB de las exportaciones efectuadas en el correspondiente período.
4. Para la determinación del valor de las exportaciones en moneda nacional, se deben considerar los valores FOB en dólares de los Estados Unidos de América durante el período de castigo, convirtiéndolos a moneda nacional al tipo de cambio vigente al término de dicho período.

En caso que un tercero haya exportado la mercancía, se debe considerar el valor de factura de las mercancías destinadas a la exportación, convertido a dólares de los Estados Unidos de América, al tipo de cambio vigente a la fecha de emisión de la citada factura. Los valores expresados en dólares de los Estados Unidos de América, deben convertirse a moneda nacional al tipo de cambio vigente al término del período de castigo.

5. Para la determinación del valor de las ventas del mercado interno se deben considerar las ventas netas de cada uno de los meses que comprende el período de castigo, reajustada en la variación del Índice de Precios al Consumidor, determinado por el Instituto Nacional de Estadísticas, entre el último día del mes anterior a la venta y el último día del mes anterior al término del período de castigo.

6. Tratándose de la primera cuota, el porcentaje de castigo establecido de conformidad con las normas precedentes se multiplicará por 2,50 para ser aplicado como abono a la respectiva cuota. Respecto de las cuotas restantes dicho porcentaje de castigo se multiplicará por 1,66. En ambos casos si el abono no cubre la totalidad de la cuota, el saldo deberá ser pagado a su vencimiento. Si el abono excede el monto de la cuota, este exceso no podrá ser considerado respecto de la cuota siguiente.
7. Si en el período de castigo el bien de capital hubiere participado también en la producción de bienes vendidos en el mercado interno, deberá determinarse qué porcentaje representan las exportaciones respecto de las ventas totales de las mercancías producidas con intervención del bien de capital.

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.

"Tratándose de bienes de capital arrendados sin opción de compra, el monto del castigo se calculará considerando únicamente las exportaciones y las ventas totales de mercancías producidas por el respectivo bien de capital. En todo caso, para que sea procedente el castigo, el valor de las exportaciones de mercancías producida por el bien de capital arrendado deberá ser igual o superior al valor a que ascendiere dicho beneficio".

La solicitud para la fijación de monto del castigo deberá presentarse ante la Aduana en que se tramitó la declaración de importación, en el caso de bienes acogidos a pago diferido.

Dicha solicitud deberá presentarse dentro de los quince días siguientes al término del período de castigo de cada cuota, acompañada de una declaración jurada en la cual se deje establecido que durante el período de castigo respectivo, el bien de capital ha sido utilizado en la forma que establece la letra b) precedente y en qué porcentaje lo ha sido.

El Servicio de Aduanas determinará los demás antecedentes que deberán acompañarse a la solicitud, con el objeto de acreditar la concurrencia de los requisitos exigidos para que sea procedente el castigo de la deuda.

2.6. Responsabilidad de los beneficiarios en el pago diferido de derechos de aduana.

El artículo 187 de la Ordenanza de Aduanas establece que se presumen responsables del delito de fraude las personas que exporten, enajenen o destinen a una finalidad no productiva los bienes respecto de los cuales se hubiere obtenido el beneficio de pago diferido de tributos aduaneros sin que hubiere pagado el total de la deuda, o sin haber obtenido autorización del Servicio de Aduanas, en el caso de la enajenación.

3. Pago del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) en la importación de Bienes de Capital.

Conforme al artículo 64 inciso 4º del Decreto Ley 825, de 1974, en las importaciones, la norma general, es que el impuesto al valor agregado debe pagarse antes de retirar las especies del recinto aduanero.

Cabe destacar que el hecho gravado es la importación, que para estos casos es considerada como una venta.

La base imponible la constituye el valor aduanero de la maquinaria, más los derechos aduaneros, que se causen en la misma importación.

La tasa del impuesto es la general del 18% y el sujeto del impuesto es el importador, habitual o no.

El momento en que se devenga el impuesto es cuando se consuma legalmente la importación. En todo caso el pago debe efectuarse antes del retiro de la mercancía de los recintos aduaneros.

Analizadas las disposiciones correspondientes al sistema de pago diferido del impuesto al valor agregado, la ley dispone que pueden postergar el pago del IVA las personas respecto de su giro que no sean contribuyentes del impuesto contenido en el D.L. 825, es decir, que las operaciones que efectúen no estén afectadas por el citado tributo y no puedan, por tanto, recuperar el IVA en la importación de bienes. Así por lo demás, lo ha señalado el Servicio de Impuestos Internos quién mediante Circular N° 26, de 14 de abril de 1980, instruyó que se pueden acoger al pago diferido del impuesto, aquellas personas no afectas al tributo e igualmente aquellas exentas de dicho gravamen, siempre que por la naturaleza o características del giro de su negocio estén impedidas en forma absoluta de efectuar operaciones gravadas con dicho impuesto.

4. Factibilidad de que la empresa extranjera se acoja al régimen de inversión extranjera y obtenga el beneficio de exención de IVA para importar bienes de

capital.

El artículo 2º del Decreto Ley N° 600, sobre régimen de inversión extranjera, establece que los capitales transferidos por personas naturales o jurídicas extranjeras podrán efectuarse a través de bienes físicos, en todas sus formas o estados, que se internarán conforme a las normas generales que rijan a las importaciones sin cobertura de cambios. Estos bienes serán valorizados de acuerdo a los procedimientos generales aplicables a las importaciones.

Por su parte, el artículo 8º del citado D.L. 600, establece textualmente que "a la inversión extranjera y a las empresas en que ésta participe se les aplicará el régimen tributario indirecto y el régimen arancelario comunes aplicables a la inversión nacional".

"No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los titulares de inversiones extranjeras acogidos al presente decreto ley tendrán derecho a que en su respectivos contratos se establezca que se le mantendrá invariable, por el período en que demore realizar la inversión pactada, el régimen tributario del impuesto sobre las ventas y servicios y el régimen arancelario, aplicables a la importación de máquinas y equipos que no se produzcan en el país y que se encuentran incorporados a la lista a que se refiere el número 10 de la letra B) del artículo 12 del Decreto Ley N° 825, de 1974, vigentes a la fecha de celebración del contrato. De la misma invariabilidad gozarán las empresas receptoras de la inversión extranjera, en que participen los inversionistas extranjeros, por el monto que corresponda en dicha inversión".

El plazo dentro del cual el inversionista extranjero debe efectuar la internación de estos capitales no puede exceder de 8 años en las inversiones mineras y de 3 años en las restantes, pudiendo el Comité de Inversiones Extranjeras, extender el plazo hasta 12 años cuando se requiera en el caso de inversiones mineras, de exploraciones previas.

En consecuencia, **en materia aduanera**, la importación de bienes de capital, en conformidad al D.L. 600, de 1974, no tiene ninguna franquicia de tributos aduaneros, debiendo en consecuencia, pagar la totalidad de los derechos generales. En todo caso, la única facilidad que se le otorga, es que el régimen arancelario permanece invariable por el período que demore en realizar la inversión. Esta invariabilidad rige desde que se establece en el respectivo contrato, de tal modo que si en el intertanto se alzan los derechos arancelarios, esa alza no corresponde aplicarla en la importación correspondiente.

No obstante lo anterior, no existe en nuestra legislación ninguna restricción para acoger a los bienes importados conforme al régimen de inversión extranjera, al sistema de pago diferido de derechos de aduana, contemplado

en la Ley N° 18.634.

Adicionalmente, el número 10 de la letra B) del artículo 12 del Decreto Ley N° 825, de 1974, establece que estarán exentos del Impuesto al Valor Agregado, (IVA), la importación de especies efectuadas por los inversionistas y las empresas receptoras de la inversión recibida en calidad de aporte, siempre que consistan en bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado de acuerdo a las disposiciones del Decreto Ley N° 600, de 1974, o en bienes de capital que no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficiente, que formen parte de un proyecto similar de inversión nacional, que sea considerado de interés para el país, circunstancias todas que serán calificadas por resolución fundada del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, refrendada además por el Ministerio de Hacienda. Los bienes a que se refiere este artículo deberán estar incluidos en una lista que el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción fijará por Decreto Supremo.

Sobre el particular, es necesario tener presente lo dispuesto en la Circular N° 48 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 21 de abril de 1978, que establece el alcance de la exención del IVA que beneficia a la importación de bienes de capital que efectúen los inversionistas extranjeros acogidos al D.L. 600, de 1974, sobre Estatuto de la Inversión Extranjera. La referida Circular, señala, entre otras materias lo siguiente:

- a) Respecto del inversionista extranjero, tal norma contempla una exención del tipo personal, referida a los inversionistas que importen bienes de capital, los cuales deben formar parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado de acuerdo a las disposiciones del Decreto Ley N° 600, de 1974.

En virtud de las disposiciones del citado Decreto Ley N° 600, el Estado de Chile conviene una serie de garantías y beneficios con los inversionistas extranjeros, entendiéndose por tales a las personas naturales o jurídicas extranjeras, y a los chilenos con domicilio o residencia en el extranjero, que transfieren capitales extranjeros a Chile. Por lo tanto, dentro del contexto señalado no cabe incluir a la Sociedad o empresa chilena receptora del aporte ni a los inversionistas nacionales que hayan concurrido con sus capitales al proyecto respectivo.

La norma en comento tiene por finalidad no someter al impuesto al valor agregado la importación de los bienes de capital que efectúen los inversionistas extranjeros en cumplimiento del proyecto de inversión respectivo, que ha sido aprobado y sancionado en la forma de un convenio con el Comité de Inversiones Extranjeras, y por lo tanto, sólo favorece a dichos inversionistas cuando se hayan comprometidos en virtud del referido

convenio a aportar bienes de capital como parte de su proyecto de inversión en Chile aprobado por dicho Comité.

- b) Para hacer operante la exención del Impuesto al Valor Agregado que favorece a la importación de bienes de capital, el Inversionista extranjero deberá presentar al Despachador de Aduanas fotocopia del contrato de inversión entre el Estado Chileno y el inversionista, y una declaración jurada que los equipos y maquinarias que se internen son constitutivos del aporte de capital, o el Registro de Importación del Banco Central de Chile que conste que los bienes se encuentran acogidos al D.L. 600.
- c) En todo caso, necesario es destacar que lo expresado es sin perjuicio de que los bienes de capital que se importen exentos del IVA por los inversionistas extranjeros o nacionales, deben estar incluidos en la lista fijada mediante el Decreto del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción N° 635, publicado en el Diario Oficial con fecha 23 de diciembre de 1976.

El Servicio de Aduanas mediante Oficio Circular N° 540, de fecha 30 de diciembre de 1983, en relación a la obligación de acreditar que los Bienes de Capital que se pretende importar al amparo de la exención del IVA a que se refiere el N° 10 de la letra B) del artículo 12 del D.L. 825, no se producen en el país, ha señalado lo siguiente:

- c1) El artículo 8º, inciso 1º, del D.L. N° 600, modificado por el D.L. N° 1748, contempla que "a la inversión extranjera y a las empresas en que ésta participe se les aplicará el régimen tributario indirecto y el régimen arancelario comunes aplicables a la inversión nacional".
- c2) Por su parte, el inciso 2º del mismo artículo dispone que: "no obstante lo dispuesto en el inciso anterior, los titulares de inversiones extranjeras acogidos al presente Decreto Ley tendrán derecho a que en sus respectivos contratos se establezcan que se les mantendrá invariable, por el período en que demore realizar la inversión pactada, el régimen tributario del impuesto sobre las ventas, servicios y el régimen arancelario, aplicables a la importación de máquinas y equipos que no se produzcan en el país y que se encuentran incorporados a la lista a que se refiere el número 10 de la letra B) del artículo 12 del Decreto N° 825, de 1974, vigentes a la fecha de celebración del contrato".
- c3) Ahora bien, el Secretario de Inversiones Extranjeras por medio del oficio N° 56097, de 21 de diciembre de 1983, comunica que el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, a través de la Subsecretaría de Economía, será el organismo competente para certificar si los bienes de capital a que se refiere el artículo en mención, no se producen en el país.

- c4) Para tales efectos, es menester que el interesado presente una solicitud, conjuntamente con un listado de los bienes de capital que se internarán al país, a dicha subsecretaría, la cual emitirá el Certificado cuando proceda.
- c5) Por último, una vez obtenido el certificado por el inversionista extranjero, éste lo entregará al Despachador para que lo acompañe a la respectiva Declaración de Importación.

CON TODO, PUES, LOS BIENES DE CAPITAL IMPORTADOS A TRAVES DEL D.L. 600, DE 1974, QUEDAN AFECTOS:

- A) SE SUJETAN AL REGIMEN ARANCELARIO GENERAL;**
- B) PUEDEN DIFERIR SUS DERECHOS DE ADUANA; Y**
- C) PUEDEN QUEDAR EXENTOS DE IVA, SIEMPRE QUE CUMPLAN LOS REQUISITOS SEÑALADOS Y SE ENCUENTREN INCLUIDOS EN EL LISTADO ESTABLECIDO POR DECRETO DE ECONOMIA N° 635, DE 1976.**

5. La Exención de IVA sólo beneficia al inversionista extranjero y a las empresas receptoras de la inversión recibida en calidad de aporte.

Bajo el supuesto de que los bienes de capital sean importados por un inversionista extranjero para ser aportados a una empresa chilena receptora, la referida importación estará exenta de IVA y podrá acogerse al sistema de pago diferido de derechos aduaneros.

Bajo el mismo supuesto anterior, esto es, que los bienes de capital sean importados por el inversionista extranjero a través de un contrato de leasing, sería discutible si la operación se encuentra o no exenta de IVA. Sobre el particular cabe puntualizar lo siguiente:

- a) La exención del IVA beneficia al inversionista extranjero que importe bienes de capital, los cuales deben formar parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado de Chile;
- b) Consecuencialmente, en primer lugar, deberá determinarse si el inversionista extranjero cumple con su compromiso de aportar bienes de capital a través de la suscripción de un contrato de leasing. Sobre el particular, no existe en nuestra legislación norma legal alguna que lo contemple. Sin embargo, existirían fundamentos legales importantes para exponerlos ante el Banco Central de Chile, organismo que en uso de sus atribuciones es quien en definitiva aprueba el proyecto de inversión respectivo.

- c) En todo caso, es importante destacar que en el evento de que en definitiva la operación resulte exenta de IVA para el inversionista extranjero, éste en todo caso deberá pagar la renta de arrendamiento por efecto del contrato de leasing internacional, en cuyo caso dicha renta deberá remesarse a la Compañía de Leasing previo pago de un 37% sobre la cuota remesada por concepto de impuesto adicional.
- d) Por otro lado, es también importante destacar que en el evento de que en definitiva la operación resulte afecta a IVA, éste deberá pagarse al momento de internarse la planta. Sin embargo, dicho pago constituiría un crédito fiscal a favor del importador quien podrá compensarlo con el impuesto al valor agregado (IVA) que genere en sus operaciones comerciales en Chile.

6. Destino del bien de capital.

Conforme al artículo 26 de la Ley 18.634, que establece el sistema de pago diferido de derechos de aduana, mientras dure la deuda, el bien de capital acogido al beneficio de esta ley no puede ser exportado y debe estar destinado directa o indirectamente a la producción de bienes o servicios o a la comercialización de los mismos.

En consecuencia, estando pendiente el pago de las cuotas diferidas por concepto de derechos aduaneros y se quisiera re-exportar la planta, la ley exige el pago previo del total adeudado.

Ahora bien, continuando con la misma disposición del artículo 26 de la Ley 18.634, cabe destacar que los bienes de capital acogidos a pago diferido de derechos de aduanas, no pueden enajenarse o arrendarse hasta que se hubiere pagado la totalidad de la deuda, a menos que el comprador o arrendatario asuma por escrito la obligación de pagar. La enajenación o arrendamiento debe ser autorizada previamente por el Servicio de Aduanas y efectuarse por escritura pública en la que debe constar el texto de la Resolución en que Aduanas autoriza la enajenación o arrendamiento.

Por último, tratándose de un bien de capital importado conjuntamente con partes, piezas, repuestos y accesorios conexos, solamente podrá ser objeto de venta asumiendo el adquirente la obligación de pagar el saldo insoluto de la deuda, cuando la enajenación comprende todas las mercancías amparadas por la respectiva declaración de importación, vale decir, el bien de capital y las partes, piezas, repuestos y accesorios conexos.

7. Reexportación de bienes importados.

Sobre el particular debemos previamente distinguir si los bienes han sido

importados e ingresados al país bajo el régimen de inversión extranjera, establecido en el Decreto Ley N° 600, o si los bienes han sido importados o ingresados al país bajo el régimen normal de importaciones y, en ambos casos, sujetos al régimen de pago diferido de derechos aduaneros, establecido en la Ley N° 18.634, de 1987.

En el primer caso, el artículo 4° del D.L. 600, establece el derecho de los inversionistas extranjeros para transferir al exterior sus capitales y las utilidades líquidas que ellos originen. Sin embargo, los capitales no podrán remesarse antes de transcurridos 3 años contados desde su ingreso.

En consecuencia, los bienes físicos que se internen al país como parte del capital acogido al régimen de inversión extranjera, no podrán ser reexportados sino después de transcurridos tres años desde su ingreso. No obstante, que esta normativa no contempla excepciones dentro del régimen de inversión extranjera, creemos procedente, de ser necesario, elevar una solicitud a la Secretaría Ejecutiva del Comité de Inversiones Extranjeras, solicitando autorización para la reexportación anticipada de los referidos bienes físicos, acreditando la imposibilidad de utilizar dichos bienes en cumplimiento del contrato de inversión, esto es, en la producción de bienes o servicios o en la comercialización de los mismos.

En el segundo caso, esto es, si los bienes han sido importados e ingresado al país bajo el régimen normal de importaciones, aquellos podrán ser reexportados en cualquier momento u oportunidad previo pago en arcas fiscales de los derechos de aduana diferidos.

8. Resumen de alternativas de ingreso de maquinaria a territorio chileno y régimen tributario aplicable:

a) **Alternativa I.**

Supuesto: Importación de la planta industrial por inversionista extranjero.

a1) Derecho de Aduana: - 15% sobre el valor CIF de los bienes físicos importados.

- puede acogerse a sistema de pago diferido de derechos. (Ley N° 18.634 arts. 6 y siguientes).

a2) I V A : - 18% sobre el valor CIF de los bienes físicos importados más los derechos aduaneros (arts. 8 y 16 D.L. 825).

- puede acogerse a pago diferido del IVA (arts. 64 inciso 4° D.L. 825).
- a3) Crédito Fiscal : - Inversionista extranjero no tiene derecho a crédito fiscal por no ser contribuyente de IVA (art. 23 D.L. 824).

Supuesto: Inversionista extranjero arrienda la planta a "Consortio" formado por "inversionista extranjero" y un tercero.

- a4) : - La renta de arrendamiento no se encuentra afecta a IVA, ya que inversionista extranjero se encuentra afecta a impuesto adicional (art. 12 letra E N° 7) D.L. 825.
- La renta de arrendamiento percibida por inversionista extranjero se encuentra afecta a impuesto adicional con tasa del 2% sobre el valor de la renta de arrendamiento remesada al exterior (art. 59 N° 6 D.L. 824).
- a5) Impuesto a la renta : - Consortio paga 10% del impuesto de primera categoría sobre las utilidades de la empresa, durante 1990.
- Consortio paga 15% del impuesto de primera categoría sobre las utilidades de la empresa, a partir de 1991.
- a6) Remesa de utilidades: - Los dividendos percibidos por inversionista extranjero y remesados al exterior pagan por concepto de impuesto un 35% sobre el valor remesado, abonándose como crédito contra dicho tributo, los impuestos de primera categoría pagados por el Consortio, en la proporción correspondiente (arts. 58 y 63 D.L. 824 y sus modificaciones).

b) Alternativa II

Supuesto : Constitución de sociedad chilena formada por inversionista extranjero y un tercero. Capital aportado por inversionista extranjero se efectúa al amparo del D.L. 600 de 1974, y sus

modificaciones sobre estatuto de la inversión extranjera.

- b1) Derechos de Aduana : - 15% sobre el valor CIF de los bienes físicos importados.
- puede acogerse el sistema de pago diferido de derechos de aduana.
- b2) I V A : - exento de IVA (art. 12 letra B) N° 10 D.L. 825.
- b3) Remesa de Capital : - sólo al 3er año contado desde el ingreso del capital (bienes físicos o dinero) (art. 4° D.L. 600).

Supuesto: Sociedad chilena arrienda la planta a "Consortio".

- b4) I V A : - Contrato de arrendamiento se encuentra afecto al pago de IVA, de cargo del Consortio.
- IVA deberá enterarse en arcas fiscales por Sociedad Chilena a menos que tenga crédito fiscal a su favor por otras operaciones gravadas realizadas en Chile.
- b5) Impuesto a la Renta : - Sociedad Chilena como empresa receptora de la inversión extranjera si opta por invariabilidad tributaria tiene derecho a que se le mantenga invariable por un plazo de 10 años como carga impositiva total a la renta una tasa del 49.5.
- En caso que el titular inversión extranjera opte por invariabilidad se puede renunciar a ella por una sola vez, en cuyo caso rige el sistema general establecido en los puntos a5) y a6) de la Alternativa I.
- b6) Remesa de utilidades: - Los dividendos percibidos por inversionista extranjero y remesados al exterior pagan por concepto de impuesto, un 35% sobre el valor remesado, abonándose como crédito contra dicho impuesto, los tributos de primera categoría pagados por el Consortio,

en la proporción correspondiente.

c) **Alternativa III.**

Supuesto: Constitución de sociedad chilena formada por inversionista extranjero y un tercero. Capital aportado por inversionista extranjero (planta industrial) no se ingresa al amparo del D.L. 600 sobre estatuto de la inversión extranjera.

- c1) Derechos de aduana : - 15% sobre el valor CIF de los bienes físicos importados.
- puede acogerse a sistema de pago diferido de derechos de aduana.
- c2) I V A : - 18% sobre el valor CIF de los bienes físicos importados más los derechos aduaneros.
- c3) Crédito fiscal : - Sociedad Chilena tiene derecho a crédito fiscal, tributo que puede imputar al IVA que se genere en sus operaciones comerciales en Chile (Débito).
- Asimismo, Sociedad Chilena tiene derecho a solicitar la devolución del remanente del IVA no imputado en las operaciones realizadas en Chile (débitos), una vez transcurridos 6 meses consecutivos como mínimo (art. 27 bis D.L. 825 y sus modificaciones).
- c4) Remesa de capital : - No se encuentra sujeta a ninguna limitación, salvo la relativa al pago íntegro de los derechos de aduana diferidos.

Supuesto: Sociedad Chilena arrienda la planta a "Consortio".

- c5) I V A : - Renta de arrendamiento se encuentran afectas al pago de IVA, de cargo del Consortio (18%).
- Sociedad Chilena imputa crédito fiscal (IVA) originado en la importación de bienes a débitos que se le generen en rentas de arrendamiento hasta el monto del remanente.

- c6) Impuesto a la renta : - Consorcio paga 10% de impuesto de primera categoría sobre las utilidades de la empresa, durante 1990.
- Consorcio paga 15% de impuesto de primera categoría sobre las utilidades de la empresa, a partir de 1991.
 - Además, y sólo en el evento que los bienes físicos sean nuevos y formen parte del activo inmovilizado de Sociedad Chilena, ésta tendrá derecho a un crédito ascendente a un 2% del valor de los bienes físicos aportados contra el impuesto de primera categoría que deba pagarse por renta del ejercicio en que ocurra aporte. Alternativamente este crédito lo puede utilizar el "Consortio" con motivo del arrendamiento con opción de compra que celebre. (Art. 33 bis D.L. 824 y sus modificaciones)
- c7) Remesa de utilidades: - Los dividendos percibidos por inversionista extranjero y remesados al exterior pagan por concepto de impuesto adicional un 35% del valor remesado, abonándose contra dicho impuesto, los tributos de primera categoría pagados por el Consorcio.
- Para determinar la base gravada del impuesto adicional se agrega al valor remesado el monto del crédito de primera categoría.