



Gobierno de
CHILE
SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS
SUBDIRECCIÓN TÉCNICA
SUBDEPARTAMENTO DEL VALOR

228

**RESOLUCION N°
RECLAMO N° 02 / 13.10.2009.
ADUANA DE PUNTA ARENAS.**

10 SET. 2010

VISTOS:

La Reclamación signada con el N° 02, de fecha 13 de Octubre de 2009, interpuesta ante la Aduana Regional de Punta Arenas por el Agente de Aduana Sr. Carlos de Aguirre Larenas, con asiento en Talcahuano, recurso mediante el cual impugna el Cargo N° 52, a Fs. 8, formulado el 21 de Agosto de 2009, por diferencia en la aplicación del impuesto único establecido por la Ley N°18211, devengado en la importación desde la Zona Franca de Punta Arenas a la respectiva Zona Franca de Extensión, de "un disco compacto con software grabado con programa informático", internación cubierta por la Solicitud Registro Factura N° 006, suscrita el 22 de Julio de 2009, corriente a FS.9.

El fallo de primera instancia emitido por el Sr. Juez Director de la Aduana de Punta Arenas según Resolución N° 2.973, del 9 de Diciembre de 2009, a Fs. 39 a 41, sentencia que confirma la formulación del Cargo N° 52/ 21.08.09, reiterando que el impuesto de la Ley N° 18.211/83 se aplica teniendo como base el valor CIF de ingreso a Zona Franca. Criterio que esta Judicatura no comparte.

CONSIDERANDO

1. Que, como se ha señalado en los VISTOS, la mercancía que es objeto de la presente controversia es "UN DISCO COMPACTO CON SOFTWARE GRABADO CON PROGRAMA INFORMATICO", ingresado a la Zona a la Zona Franca de Punta Arenas al amparo de la Solicitud de Traslado a Zona Franca N° 3.574, del 23 de Julio de 2009, (Fs. 10), con un valor CIF de ingreso de US\$ 12.134,62; e importado a la Zona Franca de Extensión mediante la destinación Solicitud Registro Factura (SRF) N° 06 legalizada con fecha 23 de Julio de 2009, a Fs. 9, suscrita por la empresa OPCIONES S.A. SISTEMA DE INFORMACION, registrándose un valor de venta total de \$ 8.654.012,00.

2. Que, la contienda irrumpe como consecuencia de la aplicación del impuesto único del artículo 11 de la Ley N° 18.211, de 1983, que incide sobre la mercancía que se importa desde la Zona Franca a la respectiva Zona de Extensión. Este gravamen tiene como base impositiva el valor CIF de dichos bienes; pero, en este caso, el Despachador estimó correcto utilizar el método de valoración que contempla el Numeral 13 del Capítulo II de la Resolución N° 1.300, de 2006, el cual tiene como antecedente la Decisión 4.1 del Comité del Valor de la Organización Mundial del Comercio, la cual dispone que la determinación del valor aduanero de los soportes informáticos importados que llevan programas para equipos de procesos automáticos puede efectuarse fundado únicamente en el costo o valor del soporte propiamente tal, sin considerar el precio del software informático que contiene, el que deberá ser considerado solamente para los efectos de la tributación impuesta por el artículo 59 del DL N° 824 o Ley de Impuesto a la Renta.

3. Que, al respecto, el Juez de Primera Instancia expresa, con marcado énfasis, "que dicho impuesto queda determinado al ingresar las mercancías a la Zona Franca sobre su base valor CIF y no puede ser variado por interpretaciones que distorsionen el sentido y alcance señalado en el artículo 11 de la Ley N° 18.211". La ley no se refiere al valor aduanero, el que "permitiría hacer las rebajas y ajustes que sean necesarios para la conformación del mismo; si el legislador hubiere pensado en darle un sentido diferente a la base imponible que se pudiera usar ambos vocablos como sinónimos habría dicho Valor CIF o Valor Aduanero como lo establece el artículo 16 del DL 825/74 cuando se refiere a las importaciones" (Fs.40).

4. Que, este pronunciamiento del Sr. Director Regional impuso, evidentemente, la formulación del Cargo N° 52, de fecha 21 de Agosto de 2009, corriente a fojas 8, por diferencia en el monto del impuesto aplicado en el SRF N° 006, legalizado el 23 de Julio de 2009, a fojas 6 de autos.

5. Que, para facilitar el análisis de los hechos y antecedentes que originaron la controversia, es necesario referirse al artículo 11 de la Ley N° 18.211, de 1983, y a las modificaciones que se le han introducido a través del tiempo.

a) La Ley N° 18.211 fue publicada el 23 de Marzo de 1983. Su artículo 11 primitivo estableció un impuesto único de 10% Ad-Valorem que incidía sobre la internación de mercancías extranjeras a las Zonas Francas. Este gravamen servía de abono a los impuestos y aranceles que correspondía pagar por la importación de las respectivas mercancías al resto del país.

b) Posteriormente, el artículo 1° de la Ley N° 18.211, publicada el 7 de Mayo de 1983, modificó el artículo 11 mencionado, en la forma siguiente: "La importación de mercancías extranjeras a las Zonas Francas de Extensión estará afecta al pago de un impuesto único de 10% sobre el valor CIF de dichas mercancías ". La disposición legal agrega: "Este impuesto servirá de abono a los impuestos y aranceles que corresponda pagar por la importación de las respectivas mercancías al resto del país".

c) El último inciso de la disposición comentada señala: "El impuesto a que se refiere este artículo deberá ser retenido por los usuarios de Zonas Francas, quienes lo enterarán en arcas fiscales en los mismos plazos de declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado".

Sobre el particular, la Dirección Nacional de Aduanas emitió las siguientes instrucciones: "El monto del impuesto único a que están afectas las mercancías destinadas a zonas Francas de extensión, puede imputarse al pago de los impuestos y derechos aduaneros cuando dichos bienes se importen a régimen general.

Al momento de cursar la Declaración de Importación el Despachador podrá deducir el impuesto antes señalado del Código 223 (Derechos Ad Valorem; del Código 178); (Impuesto a las Ventas y Servicios); o del Código 222 (Derechos Específicos); según la conveniencia del importador".

d) El artículo 24 de la Ley mencionada agregó el siguiente nuevo inciso al artículo 11 de la Ley N° 18.211: "Los contribuyentes establecidos en la Zona Franca de Extensión que se rijan por las normas del Título II del Decreto Ley 825, de 1974, podrán recuperar también como crédito fiscal, el impuesto establecido en este artículo que hayan pagado por la importación de mercancías extranjeras, sujetándose para estos efectos a lo dispuesto en el citado decreto ley en lo que sea pertinente".

e) Las normas para la aplicación de la legislación indicada fueron dispuestas por el Decreto del Ministerio de Hacienda N° 1.197, publicado el 11 de Enero de 1996, el cual dispone: "No obstante el carácter aduanero del impuesto único establecido en el artículo 11 de la Ley N° 18.211, la Ley N° 19.420, modificatoria del impuesto en cuestión", permite a los contribuyentes sujetos a las disposiciones del Título II del Decreto Ley N° 825, de 1974, recuperar como crédito fiscal el monto del impuesto referido "que les hubiere sido retenido en la importación desde las Zonas Francas, de mercancías extranjeras".

f) Respecto de este tema, la Asesoría Jurídica determinó en su oportunidad, que atendiendo a que "los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado en Zonas Francas de Extensión no cubren el total del universo de contribuyentes que pagan el impuesto en cuestión permanece vigente la posibilidad de abonarlo al pago de los derechos que acuse la importación al resto del país".

A continuación, advierte que "debido a que podría producirse un doble abono impropio, cuando se solicite la imputación del impuesto del artículo 11 de la Ley N° 18.211 a derechos de Aduana, los interesados deberán acreditar que no son de aquellos contribuyentes regidos por el DL N° 825/1974 y que no han recuperado lo pagado por dicho tributo por la vía del crédito fiscal".

g) La conclusión que emerge del anterior razonamiento es que el tributo que impone la Ley N° 18.211 es un impuesto de naturaleza aduanera (así lo establecen ciertas normas legales citadas), en cuya determinación interviene claramente el Servicio Nacional de Aduanas, ya que la alícuota fijada incide directamente sobre el valor CIF de la mercancía que se importa de Zona Franca a Zona Franca de

Extensión.

Pero, en cuanto a su percepción se trata principalmente de un impuesto de retención cuyo cobro es retenido por los usuarios de Zonas Francas, quienes deben enterarlos en arcas fiscales en los mismos plazos de la declaración del Impuesto al Valor Agregado.

6. Que, habiendo dilucidado la génesis del impuesto único del artículo único de la Ley N 18.211, corresponde referirse a las operaciones sobre las cuales recae su aplicación.

7. Que, siguiendo este desarrollo resulta inequívoco que la introducción de mercancías extranjeras desde Zona Franca a su respectiva Zona Franca de Extensión implica una importación. Asimismo, es evidente que la importación se realiza en relación con la compraventa de una mercancía ingresada previamente a la Zona Franca, es decir, depositada en territorio extranjero. Esta importación es la que da lugar a la presentación de un documento de destinación aduanera en donde se inscribe la descripción de la mercancía, su código arancelario y su valor aduanero, todo ello conforme a los testimonios documentales que le sirven de antecedente según dispone la legislación y normas que rigen sobre la materia. Obviamente, el valor de dicha mercancía queda fijado como resultado de la respectiva operación de compraventa en la cual se conjugan los intereses tanto del comprador como del vendedor. De acuerdo a las normas de valoración este precio de compraventa es el fundamento del valor de transacción de la importación.

8. Que, la legislación nacional establece imperativamente que las importaciones quedan sujetas al pago de derechos y gravámenes que se perciban por las Aduanas Conforme al derecho tributario y a la doctrina, estas cargas impositivas obedecen a la clasificación de impuestos externos, pues son aquéllos que se instituyen con ocasión del tráfico internacional de mercancías y, evidentemente, están representados por los impuestos aduaneros que se aplican en cada Aduana o puntos habilitados para controlar y fiscalizar dicho tráfico. Al respecto, es conveniente recordar que al referirnos a la aplicación de estos impuestos se verifica, incuestionablemente, la existencia de un hecho gravado.

9. Que, en este contexto, los actores que participan de este efecto tributario son un sujeto activo, representado por el Fisco, y un sujeto pasivo que corresponde al imponente que soporta la carga impositiva Asimismo, debe haber una base valorativa sobre la cual recae la cuota, alícuota, tasa o porcentaje fijado por la ley para determinar el monto del impuesto.

10. Que, como se ha reiterado, el gravamen a que se refiere esta controversia es el impuesto único aplicable a las importaciones desde la Zona Franca a la respectiva Zona de Extensión, creado, como se ha dicho, por la Ley N° 18.211 y sus modificaciones posteriores. Al respecto, es menester insistir que este impuesto, en su texto actual, grava la importación desde Zona Franca a Zona Franca de Extensión. Esto es, el hecho gravado es ese acto de importación, como consecuencia de la cual resulta obligatoria la aplicación del impuesto indicado, cuyo pago, en virtud de la ley, lo exige el sujeto activo, en este caso, el Fisco-Aduana; originándose un débito cuyo pago debe satisfacer el importador, al cual la ley le asigna la condición de sujeto pasivo.

11. Que, como conclusión, cabe reafirmar que en virtud de las modificaciones que han afectado a la ley, no es el ingreso de la mercancía amparada por un documento aduanero denominado "Solicitud de Ingreso Zona Franca" sobre el que repercute el impuesto, ya que dicha destinación sustenta solamente la introducción de una mercancía extranjera procedente del exterior a otro territorio extranjero constituido por un recinto perfectamente deslindado asentado en Chile al cual la legislación le ha conferido la condición de extraterritorialidad aduanera. Se reitera, entonces, que el traslado de la mercancía a la Zona Franca no es el que genera el impuesto, porque su ingreso al espacio mencionado obviamente no es una importación, sino que permite solamente su depósito indefinido en esa área extraterritorial. Únicamente después que el usuario vende la mercancía a un comprador que la adquiere para importarla a la Zona de Extensión se devengan los gravámenes correspondientes, en este caso el impuesto sobre el valor CIF de las especies adquiridas.

12. Que, sin embargo, no se trata del valor CIF de ingreso a Zona Franca sino de aquel costo CIF incluido en el importe que ocasiona la operación de comercio exterior, la cual exige la constitución de un valor aduanero del que derivará el valor CIF de dicha mercancía en función directa del precio realmente pagado por la compraventa concertada en Zona Franca.

13. Que esta sentencia debe confirmar que el impuesto del artículo 11 de la Ley N° 18.211 incide sobre una base tributaria constituida por el valor CIF de la mercancía, asiento impositivo que procede indubitadamente del valor aduanero de la mercancía que se importa, fundado éste, a su vez, en el precio pagado en la transacción convenida en Zona Franca.

14. Que, en el ámbito de las operaciones que ocasiona el comercio exterior resulta evidente que tratándose de una importación debe determinarse una base impositiva, la cual, en virtud del artículo 5° del DFL N° 31/DO.22.04.05, "Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado de la Ley N° 18.525", debe fijarse de conformidad a las Normas de la OMC sobre Valoración Aduanera de las Mercancías, reglamentado por el Decreto de Hacienda N° 1.134/2002 y cuyas reglas se aplican de acuerdo a las instrucciones del Capítulo II de la Resolución N° 1.300/2006.

15. Que, en el marco de esta normativa, es esencial la materialización de una venta internacional de la que resultará un precio convenido entre un comprador y un vendedor y que constituirá la base para la conformación del valor de transacción o valor aduanero sobre el cual se aplicarán los derechos e impuestos que afectan a la mercancía que se pretende importar.

16. Que, en este contexto, en el caso que nos ocupa lo importante es el contrato concertado entre el comprador y el usuario en el interior del recinto de Zona Franca revestido de extraterritorialidad aduanera, con un precio de compraventa que es el fundamento del valor aduanero para la aplicación de los gravámenes vigentes a la fecha de la importación. El valor aduanero se construirá, entonces, sobre la base del precio pactado por el usuario de Zona Franca y el comprador, lo que significa considerar el valor de ingreso a dicho recinto, representado en la Declaración de Ingreso a Zona Franca (Z), con todos los costos que se producen al interior de ella y que se añaden al precio convenido en la respectiva transacción.

17. Que, teniendo como antecedente el razonamiento y los conceptos contenidos en el Informe N° 17/2007 de la Subdirección Jurídica, pueden considerarse entre las adiciones señaladas en dicho dictamen, a manera de ejemplo, las siguientes: recepción de la mercancía en Zona Franca, manipulación, depósito, revisión técnica y de pintura y ralladuras, reposición de sustracciones, división, reembalaje, armaduría, ensamblado, montaje, integración, manufacturación o transformación industrial, empaque, etiquetado, exhibición, gastos de preentrega. Además, resulta evidente que el precio se incrementa con el margen de utilidad obtenido, naturalmente, por el usuario. Todas estas actividades le otorgan un valor agregado a los bienes adquiridos, de utilidad para el comprador y que acrecientan el valor de transacción.

18. Que, relativo a este punto, cabe reiterar que tratándose de una importación el valor CIF debe estar incluido en el valor aduanero declarado en el documento de destinación respectivo. Tal como se ha señalado, en el caso de las importaciones de Zona Franca a Zona Franca de Extensión el valor aduanero se indica en el documento de despacho cuyo formato responde a la denominación de Solicitud Registro Factura, confeccionada por el usuario; o, si se opta por la modalidad del impuesto de retención, obviamente la factura de compraventa extendida por el usuario/vendedor, debe estipular el valor de transacción conformado en base a las normas del Acuerdo de la OMC sobre Valoración Aduanera, el cual, en consecuencia, incluirá los incrementos correspondientes a la operación pactada, asimilando los que correspondan entre aquéllos señalados en considerandos precedentes.

19. Que, a continuación corresponde indicar el procedimiento que permite despejar el valor CIF de una importación en los casos en que el documento de destinación no desglose esta variable...Dada esta circunstancia, el camino acertado consiste en recurrir al Informe N° 17/07 de la Subdirección Jurídica antes mencionado, el cual, como se ha explicitado, señala aquellos servicios y procesos desarrollados en el interior de las Zonas Francas y que originan costos que, de acuerdo a las normas de valoración, forman parte del valor de transacción de la mercancía que se importa. La determinación del monto CIF desconocido la encontramos "razonando de contrario", vale decir, deduciendo del valor de transacción facturado por el usuario aquellos costos mencionados precedentemente, relativos a la compraventa de que se trate, cuya sumatoria ha incrementado el precio de compraventa para los efectos de conformar el valor aduanero de acuerdo a las normas en vigencia.

20. Que, en la hipótesis que el usuario/vendedor no pudiera precisar el valor CIF de la mercancía que se importa a la Zona de Extensión, deduciéndolo del valor de transacción, deberá solicitar la intervención de la Aduana para precisar el monto de dicha cláusula,

procedimiento acorde con la metodología que se desprende de las normas que regulan la aplicación del impuesto mencionado.

21. Que, fundado siempre en las normas del Acuerdo de la OMC sobre Valoración Aduanera, la Decisión 4.1 del Comité del Valor, aprobada el 12 de Mayo de 1995, dispone que en la importación de programas informáticos grabados con datos e instrucciones la tributación pertinente incide sobre una base impositiva constituida solamente por el costo del soporte en el que se sustenta el software. Luego, el impuesto único del artículo 11 de la Ley N° 18.211 se aplica sobre el valor CIF de dicho soporte, monto que se obtiene deduciendo del valor de transacción indicado en el SRF confeccionado por el usuario de Zona Franca el costo de aquellos elementos señalados anteriormente. La declaración respectiva debe efectuarse disponiendo los datos en forma análoga al orden a que se refieren las instrucciones de los FAX N° 1.212 y 046, de fechas 30 de Diciembre de 2003 y 20 de Enero de 2004, respectivamente; debiendo cumplirse con el requisito de dar cuenta al Servicio de Impuestos Internos de la operación de que se trate para los efectos de la procedencia del impuesto a que se refiere el inciso primero del artículo 51 del DL N° 824, Ley de la Renta.

22. Que, considerando especialmente que la uniformidad en su aplicación es uno de los primeros objetivos del Código de Valoración de la OMC, es fundamental que los Fiscalizadores y los usuarios trabajen sobre la base de un marco normativo perfectamente conocido, fomentando, así, prácticas de valoración y de control uniformes y coherentes que aseguren la transparencia y equidad en la determinación de las mercancías en Aduana.

TENIENDO PRESENTE:

El DFL N° 2 de 2001, que fijó el TEXTO REFUNDIDO, COORDINADO Y SISTEMATIZADO DE LAS NORMAS LEGALES SOBRE ZONAS FRANCAS; el artículo 11 de la Ley N° 18.211 y sus modificaciones posteriores; las normas de valoración aduanera vigentes en virtud del Acuerdo de Valoración de la OMC, del Reglamento aprobado por el Decreto de Hacienda N° 1.134/2002 y de las instrucciones del Capítulo II de la Resolución N° 1.300, de 2006; y las facultades que me confiere el artículo 4° N° 16 del DFL N° 329, de 1979, dicto la siguiente:

RESOLUCIÓN:

1. Confirmase el fallo de Primera Instancia en cuanto a la formulación del Cargo N° 52, del 21 de Agosto de 2009, de la Aduana de Punta Arenas.
- 2.-Modifíquese el texto del Cargo N° 52 aplicando el impuesto de la Ley N° 18.211 sobre el valor CIF determinado de acuerdo al procedimiento detallado en el Considerando 21 de esta de esta Resolución.

Pasen los antecedentes a la Unidad correspondiente a fin de denunciar la infracción que procediere.

Guillermo Villanuel L.

Secretario.
ATR/GVL/JMM.

Gonzalo Sepúlveda Campos

DIRECTOR NACIONAL DE ADUANAS

GONZALO SEPÚLVEDA CAMPOS
DIRECTOR NACIONAL DE ADUANAS