

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 36 - LEY N° 18.392, ART. 1, ART. 9, ART. 11 - RES. EXENTA N° 1057, DE
1985. (ORD. N° 1007, DE 22.05.2018) (Ord. N° 1007, de 22-05-2018)**

**CONSULTA SOBRE SITUACIÓN TRIBUTARIA DE PESCADORES ARTESANALES
QUE TIENEN DOMICILIO O RESIDENCIA FUERA DE LA ZONA PREFERENTE DE
LA LEY N° 18.392, PERO QUE CAPTURAN RECURSOS MARINOS DENTRO DE
DICHA ZONA, QUE LUEGO VENDEN AFECTOS A IVA, A EMPRESAS DEL ART. 1°,
DE LA MENCIONADA LEY.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su oficio del antecedente mediante el cual consulta sobre situación tributaria de pescadores artesanales que tienen domicilio o residencia fuera de la zona preferente de la Ley N° 18.392, pero que capturan recursos marinos dentro de dicha zona, que luego venden afectos a IVA, a empresas del Art. 1°, de la mencionada Ley.

I.- ANTECEDENTES:

Mediante aplicación del Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario, Segmento de Interés “Contribuyentes acogidos a la Ley Navarino”, se ha detectado que pescadores artesanales domiciliados o residentes fuera de la zona preferente, capturan recursos marinos dentro de la zona preferente, que luego venden afectos a IVA a empresas del Art. 1°, de la Ley N° 18.392, figura no contemplada en el artículo 9° ni 11°, inciso primero de la mencionada ley. Ello provoca que las empresas del Art. 1°, que adquieren dichos productos utilicen el impuesto soportado como crédito fiscal, imputándolo contra el débito generado en sus operaciones afectas a IVA, aprovechando además la bonificación contenida en el Art. 10°, de la mencionada Ley.

II.- ANÁLISIS:

El inciso primero del Art. 9°, de la Ley N° 18.392, dispone que “Las ventas que se hagan a las empresas que trata esta ley de mercancías nacionales o nacionalizadas necesarias para el desarrollo de sus actividades, procesos y ampliaciones y que ingresen al territorio de la zona indicada en el artículo 1°, se considerarán exportación exclusivamente para los efectos tributarios previstos en el decreto ley N° 825, de 1974, pero con una devolución del crédito fiscal de hasta el porcentaje equivalente a la tasa del impuesto respectivo sobre el monto de las citadas ventas”.

Respecto del ingreso de las mercancías al territorio preferencial, el inciso segundo establece que éste “deberá verificarse y certificarse por el Servicio de Aduanas, en la

forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos, como, asimismo, acreditarse de acuerdo a las normas que fije dicho Servicio”.

En cumplimiento de dicha norma legal, este servicio dictó la Res. Ex. N° 1057, de 25/4/1985, que establece las normas administrativas y de control del ingreso de mercaderías nacionales o nacionalizadas, al territorio preferencial de la Ley N° 18.392.

En dicha Resolución se establece la emisión de una factura especial para respaldar la venta de mercancías nacionales o nacionalizadas, necesarias para el desarrollo de las actividades de aquellas empresas autorizadas a instalarse en la referida zona preferencial. En dicho documento y según lo dispuesto en el N° 4, de la mencionada Resolución, el funcionario del Servicio Nacional de Aduanas debe verificar el ingreso de las mercancías, certificándolo en el cuerpo de la misma.

Por otra parte, el inciso primero del Art. 11°, de la Ley N° 18.392, dispone que “Las ventas y servicios que realicen o presten en general las personas sean vendedores habituales o no, domiciliadas o residentes en la zona territorial indicada en el artículo 1°, a personas que se encuentren también domiciliadas o residentes en dicha zona y que recaigan sobre bienes situados en ella o servicios prestados y/o utilizados en la referida zona territorial, estarán exentos, durante el plazo señalado en el mismo artículo de los impuestos establecidos en el decreto ley 825, de 1974”.

Como se desprende de las normas transcritas, la franquicia contenida en el Artículo 9°, de la Ley N° 18.392, favorece con la exención del Impuesto al Valor Agregado a las ventas de mercancías nacionales o nacionalizadas efectuadas desde el resto del país sólo a las empresas señaladas en el Art. 1°, de la referida ley, considerándolas además exportaciones para efectos de la recuperación del crédito fiscal.

Distinta es la situación de la franquicia contenida en el Art. 11°, en que la exención del Impuesto al Valor Agregado, es de alcance general y favorece a todas las personas domiciliadas o residentes en la zona preferencial, por las ventas o servicios que presten a otras personas domiciliadas o residentes en la misma zona siempre que en el caso de las ventas éstas recaigan sobre bienes situados en ella y en el caso de los servicios, éstos sean prestados o utilizados en dicha zona.

Respecto de la minuta, adjunta a su presentación cabe manifestar que ésta expone claramente el problema que se presenta con pescadores y acarreadores que no tienen domicilio ni residencia en la zona preferencial, pero que venden productos que son capturados en dicha zona a empresas acogidas al Art. 1°, de la Ley N° 18.392.

En este caso, el problema surge porque los pescadores antes señalados venden a las empresas del Art. 1°, recargando el impuesto al valor agregado. Ello porque al no tener domicilio ni residencia en la zona, pues su domicilio se encuentra en Punta Arenas, fuera de la zona preferencial, se encuentran impedidos de aplicar a dichas operaciones la exención contenida en el Art. 11°, inciso primero de la Ley N° 18.392, que declara exenta de IVA, en lo pertinente, a las ventas realizadas por personas **domiciliadas o residentes** en la zona territorial indicada en el Art. 1°, de la Ley N° 18.392 y efectuadas a personas que se encuentren también domiciliadas o residentes en dicha zona y que recaigan sobre bienes situados en ella.

Tampoco les resulta aplicable la franquicia contenida en el Art. 9°, de la mencionada ley, que considera exportaciones las ventas de mercancías nacionales o nacionalizadas que ingresen al territorio indicado en el Art. 1° y que se hagan a las empresas señaladas en el referido artículo, para efectos de lo dispuesto en el D.L. N° 825, esto es, para que dichas ventas se encuentren exentas de IVA y a su vez el vendedor pueda recuperar el IVA soportado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a la realización de las mismas, en virtud del Art. 36°, del D.L. N° 825, pero con una devolución de crédito fiscal equivalente a la tasa del impuesto aplicada sobre el monto de las referidas ventas. Sin embargo, en este caso la norma exige que las mercancías **ingresen** al territorio preferencial, requisito que tampoco cumplen los afectados, toda vez que las mercancías vendidas son capturadas por éstos dentro de la zona preferencial, por lo tanto, no se produce un ingreso a dicha zona que deba ser verificado y certificado por el Servicio Nacional de Aduanas, en la forma y condiciones que determina este Servicio de Impuestos Internos, en Res. Exenta N° 1057, de 1985, que imparte instrucciones sobre las normas administrativas y de control del ingreso de mercaderías nacionales o nacionalizadas, al territorio preferencial de la Ley N° 18.392

De lo señalado precedentemente, se desprende que la forma en que operan los afectados por este problema impide que les sea aplicable alguna de las franquicias antes señaladas, ya que estos se trasladan a la zona preferencial para pescar y vender lo capturado sólo estacionalmente, careciendo aparentemente de domicilio o residencia en la zona. Sin embargo, según se infiere de la minuta ello produce problemas a juicio de esa Dirección Regional, al parecer porque las empresas que compran a estos pescadores soportando el IVA en dichas adquisiciones utilizan el impuesto como crédito fiscal contra el débito generado en sus operaciones y aprovechan además la bonificación establecida en el Art. 10°, de la Ley N° 18.392. Manifiesta que este Servicio habría señalado que aquellos contribuyentes que voluntariamente han optado por acogerse al régimen especial, no pueden alternar de régimen tributario, es decir, no tienen la facultad de decidir en una operación determinada si se acogen o no a las franquicias otorgadas, debiendo sólo aplicar el estatuto especial en su totalidad. Por lo tanto, agrega que si un contribuyente acogido a las disposiciones de la Ley N° 18.392, no ha renunciado expresamente a la aplicación de las franquicias establecidas en el régimen preferencial, debe aplicar dichas normas en forma íntegra, no siendo permitido aplicar solo aquellas normas que le son más beneficiosas de cada uno de los dos regímenes, general y preferencial, ya que si así sucediera se vulneraría el espíritu de la ley poniendo al contribuyente en condiciones más

favorables que aquellas que la propia ley contempló y además, se alteraría significativamente los principios que rigen las normas de orden público.

Sobre el particular, cabe aclarar en primer término que lo manifestado en el párrafo anterior no consta en un pronunciamiento de este Servicio, sino que corresponde a una opinión emitida en un documento interno, en la cual se analizaba un caso similar en que una empresa acogida a los beneficios del Art. 1°, de la Ley N° 18.392, compraba mercaderías gravadas con Impuesto al Valor Agregado a una empresa que tributaba en régimen general, en circunstancias que dichas ventas reunían todos los requisitos del artículo 9°, de la Ley 18.392 para ser consideradas exportaciones, por lo que no procedía que el contribuyente aceptara que se le facturara gravado, a fin de utilizar como crédito fiscal el impuesto recargado.

Sin embargo, la situación bajo análisis difiere sustancialmente de aquella, toda vez que, en este caso, de la sola lectura de las normas legales, se concluye que no resultan aplicables ninguna de las franquicias analizadas, lo que difiere del caso a que hace referencia esa Dirección Regional, en que el contribuyente aceptaba que se le facturase gravado con IVA, por una operación que no debía estarlo.

III.- CONCLUSIÓN:

En este escenario, se estima que los pescadores proceden correctamente desde el punto de vista tributario, ya que es la propia ley la que no contempló otra forma de operar, por lo que al no ser aplicable ninguna de las liberaciones analizadas, las ventas realizadas por éstos se encuentran afectas a IVA, correspondiéndole al comprador el derecho a utilizar el impuesto soportado en dichas facturas como crédito fiscal, ya que, a juicio de esta Dirección Nacional, éstas se encuentran bien emitidas.

En atención a lo anterior, no es posible acceder a lo solicitado, en términos de hacer aplicable en este caso la franquicia contenida en el Art. 9°, de la Ley N° 18.392, así como tampoco es posible que dichos contribuyentes se beneficien de la exención contenida en el Art. 11°, del referido texto legal. Ello considerando el carácter eminentemente territorial de la Ley, el cual queda de manifiesto al condicionar la procedencia de los beneficios tributarios en el caso del Art. 11°, a las personas **que tengan domicilio o residencia** en la zona y en el caso del Art. 9°, a que los bienes **ingresen a la zona** y sean vendidos a las empresas a que hace referencia el Art. 1°, de la Ley N° 18.392. Puntualmente en este último caso, que es el que solicita hacer aplicable a la situación, no es posible entender que los productos ingresan a la zona preferencial como requiere en forma expresa el Art. 9°, de la Ley N° 18.392, cuando en realidad éstos siempre han estado dentro de dicha zona.

Sin embargo, de determinarse que dichos contribuyentes pudieran tener domicilio o residencia en la zona podría serle aplicable a dichas ventas la exención contenida en el Art. 11°, de la referida Ley.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1007, de 22.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos