

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 23, N°2 - LEY N° 18.392, ART. 9, ART. 11. (Ord. N° 2054, de 05-10-2018)

SOLICITA CONFIRMAR TRATAMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL SOBRE COMPRAS DETALLADO COMO BENEFICIO EN LA LEY N° 18.392 (LEY NAVARINO).

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el tratamiento del crédito fiscal sobre compras detallado como beneficio en la Ley N° 18.392 (Ley Navarino).

I.- ANTECEDENTES:

El Presidente Subrogante de TTTTTT presentó antecedentes con respecto a la forma histórica en que ha operado la Ley N° 18.392 y en especial sobre las mercancías que se adquieren por empresas acogidas a esta norma.

Adjunta correos electrónicos emanados de la XII Dirección Regional del SII del 2001 y 2003, sobre la operatoria del IVA en caso de las empresas acogidas a Ley N° 18.392, y en específico a los vendedores de Materia Prima domiciliados en Punta Arenas, quienes podrían registrarse por las normas generales del D.L. 825 sobre IVA y el IVA pagado se podría utilizar como Crédito Fiscal para el Débito de las ventas.

Agregan que lo anterior reforzaría la postura y posición del SII, de los especialistas tributarios, pescadores artesanales, comercializadores, transportistas y de las empresas, en el sentido de que en ningún caso existe perjuicio fiscal y no es lógico, ni procede en derecho, el cambio en la normativa que se ha intentado aplicar recientemente.

Sostienen que lo indicado en el artículo 9 de la Ley Navarino, es una franquicia que beneficia a las empresas establecidas en dicho territorio preferencial, pero en ningún caso es una obligación que todas las compras deban ser exentas como se ha querido imponer últimamente por la Dirección Regional del Servicio.

De acuerdo a información entregada a este Director, el problema surge porque los pescadores artesanales 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.

Esta forma de operar estaría siendo rechazada por la XII Dirección Regional del SII, en atención a que los contribuyentes que voluntariamente han optado por acogerse al régimen especial, no podrían 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.

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.

En el caso en análisis, al no tener los pescadores 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.

Lo anterior, por cuanto en este caso la norma exige que las mercancías ingresen al territorio preferencial, requisito que tampoco cumplen los pescadores, 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 no. 18.392.

Sin embargo, lo expresado en los párrafos precedentes es aplicable exclusivamente al caso de los pescadores artesanales que capturan recursos marinos dentro de la zona preferente

y que luego los venden a las empresas del Art. 1°, de la Ley N° 18.392, pero no tiene aplicación cuando se dan los supuestos descritos en alguna de las disposiciones citadas.

En efecto, se debe tener presente que la Ley 18.392 no consagra para el contribuyente la posibilidad de alternar de régimen tributario, es decir, no le entrega la facultad de decidir si en una operación determinada se acoge o no a las franquicias otorgadas, sólo puede decidir si se acoge o no al régimen preferencial en su totalidad, lo cual resulta de toda lógica si se piensa que se trata de la aplicación de normas tributarias, que en el caso particular se refieren a la regulación del hecho gravado con IVA, por lo que deben ser consideradas como normas de orden público, cuya aplicación no puede quedar entregada a la voluntad exclusiva de los particulares.

Es así como el artículo 9° de la Ley 18.392, en forma imperativa establece 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, para los efectos tributarios previstos en el Decreto Ley N° 825, de 1974...” de lo cual se puede colegir que el espíritu de la Ley es precisamente que las empresas proveedoras de aquéllas instaladas en la zona preferencial vendan sin IVA, presumiéndose legalmente y para los efectos tributarios de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios que dicha operación es una exportación.

De esta manera, por la naturaleza de las normas y por razones de certeza jurídica, la Ley sólo entrega a los particulares la facultad de concurrir con su voluntad para tomar la decisión de qué régimen tributario les sería aplicable, el general o el preferencial, pero una vez decidido esto, el contribuyente debe aplicar íntegramente el régimen al cual voluntariamente se sometió, sin que sea posible utilizar uno u otro en forma alternativa o a conveniencia del contribuyente.

En este mismo sentido se han pronunciado los Tribunales de Justicia,[1] quienes en fallo reciente, han señalado que las ventas a que se refieren las facturas cuestionadas por el SII en el juicio sobre el que recae el fallo, debieron indubitadamente haberse emitido exentas de IVA, por cuanto se ha establecido que la reclamante y su proveedor se encuentran en la situación descrita en el artículo 11 de la Ley N° 18.932, pues ambos tienen domicilio en el territorio señalado en el artículo 1 de esta ley, no existiendo controversia alguna de la actora respecto de la ubicación de los bienes vendidos a ella por su proveedor. El mismo fallo señala que se trata de una norma de Derecho Tributario, el cual no solo mira al interés del contribuyente, sino al correcto funcionamiento del sistema tributario consagrado en nuestra legislación, el que al establecer “imperativamente” que “estarán exentos” de los impuestos establecidos en el D.L. N° 825, las ventas y servicios señalados, impide la aplicación del mecanismo débito-crédito establecido en la ley de IVA entre

ambos contribuyentes; razón por la cual, mal puede el vendedor recargar dicho IVA y mal puede el comprador beneficiarse con el respectivo crédito.

De lo anteriormente expresado aparece de manifiesto que, en el caso de darse las circunstancias que prevén los artículos 9° y 11° de la Ley 18.392, esto es, que se trate de ventas que se realizan desde el resto del país a las empresas del Artículo 1° de la Ley citada, o ventas realizadas entre domiciliados o residentes en la zona, ellas no pueden, bajo ninguna circunstancia, ser gravadas con IVA y, por ende, no generan para las empresas receptoras, derecho a crédito fiscal.

III.- CONCLUSIÓN:

En caso de que en una venta se den los supuestos de hecho contenidos en los artículos 9° y 11° de la Ley 18.392, ellas no pueden, ser gravadas con IVA y, por ende, no generan para las empresas receptoras, derecho a crédito fiscal.

Ahora, en lo que dice relación exclusivamente con las ventas realizadas por los pescadores artesanales en la forma de operar descrita en su presentación ella puede considerar correcta desde el punto de vista tributario ya que la ley no hace aplicable ninguna de las liberaciones analizadas a la situación descrita. Por tanto, las ventas realizadas por los pescadores artesanales se encuentran afectas a IVA, y el comprador puede utilizar el impuesto soportado en dichas facturas como crédito fiscal, ya que, a juicio de este Servicio, éstas se encuentran bien emitidas.

No obstante, cabe hacer presente que el uso del crédito fiscal dependerá del destino de las adquisiciones realizadas, distinguiendo si éstas se utilizan para realizar ventas o prestar servicios gravados o no gravados con IVA, caso este último en que no procede el derecho a crédito fiscal, en virtud de lo dispuesto en el Art. 23°, N° 2, del D.L. N° 825, de 1974.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2054, de 05.10.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Corte Suprema. Rol 10362 - 2015 (Casación en el Fondo) Sentencia de fecha 12.07.2017.

