

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 12, LETRA B), N°10 – CÓDIGO
TRIBUTARIO, ART. 53, ART. 63, ART. 97, N°4. (ORD. N° 479, DE 07.02.2019)**

Solicita un pronunciamiento respecto del incumplimiento de los requisitos establecidos en el N° 10, de la letra B, del artículo 12° del D.L. N° 825, de 1974, en relación a las facultades de fiscalización de este Servicio.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse respecto de los efectos derivados del incumplimiento de los requisitos establecidos en el N° 10, de la letra B, del artículo 12° del D.L. N° 825, de 1974.

I. ANTECEDENTES:

El señor Jefe de Gabinete del Subsecretario de Hacienda señala que se ha recibido en esa Secretaría de Estado una presentación por la cual TTTT requiere textualmente: *“respecto a inversión extranjera, de la exención del IVA del 12° B N°10, en referencia al requisito establecido en el segundo inciso del artículo 12 B, N° 10 que habla de generar ingresos dentro de los 12 meses siguientes. Si la solicitud fue realizada y otorgada antes de iniciar la importación; y no se cumple a posteriori el plazo de los 12 meses; ¿sería aplicable el inciso 8°? ¿Qué el Servicio de Impuestos fiscalice y liquide el impuesto correspondiente más multa?”*.

Hace presente que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 6°, N° 1 del Código Tributario, en cuya virtud corresponde al Director del Servicio de Impuestos Internos interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, así como en lo establecido en el inciso 2°, del artículo 14° de la Ley N° 19.880, que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, por encargo del señor Subsecretario de Hacienda remite a este Servicio por corresponder a materias de su competencia.

Posteriormente, en presentación complementaria de fecha xx.xx.xxxx, realizada directamente por TTTTT, expresa que su consulta se dirige los siguientes puntos:

1. Determinar cómo el contribuyente debe entender el requisito señalado en el inciso segundo de la norma, es decir, si se considera que los ingresos deben generarse dentro del plazo de los 12 meses siguientes a la importación, o por el contrario, si debe generar los ingresos sólo una vez que hayan transcurrido 12 meses desde la importación.
2. Las consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento del requisito de generar ingresos transcurridos, al menos doce meses contados desde la internación de los bienes al país.
3. En el caso de que el incumplimiento del requisito del inciso 2° en revisión cause, en definitiva, la pérdida de la exención, con la consecuente obligación de pagar el importador el IVA por dicha importación de bienes de capital, y atendiendo a que el artículo 23 N°1 del D.L. 825 establece que en las importaciones el impuesto pagado es crédito en el mismo período, ¿se entiende que este IVA pagado meses después de la importación efectiva confiere al importador crédito fiscal? O, por el contrario, ¿este IVA se pierde?

II. ANÁLISIS:

En primer lugar, cabe tener presente que la disposición en análisis dispone:

“Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título: (...)”

B.- La importación de las especies efectuadas por: (...)

10.- Los inversionistas, sean estos establecidos, residentes o domiciliados en el país o aquellos que califiquen como inversionistas extranjeros y las empresas receptores de inversión extranjera, conforme a lo establecido en el artículo 3° de la ley marco para la inversión extranjera directa en Chile, respecto de los bienes de capital importados que destinen al desarrollo, exploración o explotación en Chile de proyectos mineros, industriales, forestales, de energía, de infraestructura, de telecomunicaciones, de investigación o desarrollo tecnológico, médico o científico, entre otros, que impliquen inversiones por un monto igual o superior a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.

La exención a que se refiere este número, se aplicará únicamente respecto de la importación de bienes de capital que se destinen a proyectos de inversión que, por sus características de desarrollo, generen ingresos afectos, no afectos o exentos del impuesto establecido en el Título II de esta ley transcurridos, al menos, doce meses contados desde la internación al país o adquisición en Chile de los primeros bienes de capital cuya exención de Impuesto al Valor Agregado se solicite, o desde la dictación de la respectiva resolución de calificación ambiental otorgada por el Servicio de Evaluación Ambiental conforme lo dispuesto en la ley N° 19.300, o desde el otorgamiento de la concesión de uso oneroso de terreno otorgado por el Ministerio de Bienes Nacionales conforme a lo establecido en el decreto ley N° 1939 de 1977.

Para el otorgamiento de la exención a que se refiere este número, el inversionista deberá presentar una solicitud ante el Ministerio de Hacienda, debiendo cumplir para tales efectos con los requisitos establecidos en este número. En el caso de los inversionistas extranjeros, deberán acompañar a esta solicitud el certificado de inversionista extranjero a que se refiere el artículo 4° de la ley marco para la inversión extranjera directa en Chile.

El Ministerio de Hacienda deberá pronunciarse respecto de la referida solicitud dentro del plazo de sesenta días corridos, contado desde la fecha en que se reciban todos los antecedentes necesarios para verificar el cumplimiento de los requisitos señalados. Si no lo hiciere al término de dicho plazo, la solicitud del contribuyente se entenderá aprobada y dicho Ministerio deberá, sin más trámite, proceder a la emisión de una resolución en que se otorgue el beneficio, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que venció el plazo de sesenta días mencionado.

En caso que se presente una nueva solicitud de exención respecto de bienes de capital destinados a proyectos que se realicen por etapas, o que tengan por objeto complementar o expandir un proyecto de inversión sobre el cual se haya otorgado la exención en una etapa inicial, bastará, para que el Ministerio de Hacienda extienda dicha exención a los nuevos bienes de capital, que se acompañe copia de la resolución que haya otorgado la exención original y los antecedentes que permitan acreditar que se trata de distintas etapas de un mismo proyecto o de proyectos complementarios o de expansión.

Facúltase al Ministerio de Hacienda para que, mediante decreto supremo, precise las características de los bienes de capital y proyecto de inversión a que se refiere el presente número, así como la forma y procedimiento en que deberán presentarse los antecedentes que deban acompañarse para efectuar el análisis de la solicitud de exención a que se refiere este numeral.

El Ministerio de Hacienda deberá enviar al Servicio de Impuestos Internos copia de la resolución que otorgue la exención y de los antecedentes presentados por el contribuyente, dentro del plazo de veinte días corridos contado desde la emisión de la referida resolución.

Cuando, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, el Servicio de Impuestos Internos determine que la exención ha sido otorgada sobre la base de documentos u otros antecedentes erróneos acompañados por el contribuyente, previa citación practicada conforme a lo dispuesto por el artículo 63 del Código Tributario, deberá liquidar el impuesto que hubiese correspondido aplicar de no haberse otorgado la exención, con los reajustes e intereses penales establecidos en el artículo 53 del mismo código. En este último caso, se podrán aplicar las sanciones establecidas en el número 20 de su artículo 97.

De la liquidación que se dicte, así como de la multa aplicada, el contribuyente podrá reclamar conforme al procedimiento general establecido en el Libro III del Código Tributario. El Impuesto al Valor Agregado que haya pagado el contribuyente con motivo de haberse dejado sin efecto la exención que establece este número, constituirá crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado del período en que se lleve a cabo el pago, en la medida que se trate de un contribuyente de este Título.

Cuando el contribuyente haya obtenido maliciosamente la exención de que trata este número, mediante la presentación de documentos u otros antecedentes erróneos, incompletos o falsos, será sancionado en la forma prevista en el párrafo segundo del N°4 del artículo 97 del Código Tributario, sin perjuicio del pago del impuesto evadido, con los respectivos intereses penales y multas, el que, una vez pagado, no constituirá crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado”.

En lo medular, la norma en análisis establece los siguientes requisitos para la procedencia de la exención:

1. Calidad de inversionista (ya sea residentes o domiciliados en el país o aquellos que califiquen como inversionistas extranjeros) o de empresa receptora de inversión extranjera.
2. Los bienes de capital respecto de cuya importación puede recaer el beneficio corresponden a aquellos que se destinen al desarrollo, exploración o explotación en Chile de proyectos mineros, industriales, forestales, de energía, de infraestructura, de telecomunicaciones, de investigación o desarrollo tecnológico, médico o científico, entre otros.

El Ministerio de Hacienda ha precisado¹ que se entiende por bien de capital aquellas máquinas, vehículos, equipos y herramientas que estén destinados directa o indirectamente al desarrollo, exploración o explotación en Chile de los proyectos señalados en el párrafo precedente, cuya capacidad de producción no desaparezca con su primer uso y tengan una vida útil no inferior a 3 años. Este concepto incluye a las partes, piezas, repuestos y accesorios de los bienes señalados, pudiendo estos ser importados en un mismo documento de destinación o uno separado, entendiéndose para los efectos de dicho decreto que cumplen con el requisito de vida útil señalado cuando aquél sea cumplido por el bien principal.

3. Los proyectos a los cuales se destinen los bienes de capital importados deben implicar inversiones por un monto igual o superior a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.
4. Retardo en la generación de ingresos. Los proyectos de inversión a los cuales se destinen los bienes de capital deben corresponder a aquellos que, por sus características de desarrollo, generen ingresos afectos, no afectos o exentos del impuesto establecido en el Título II del D.L. N°825, de 1974, transcurridos, al menos, doce meses contados desde:

¹ Artículo 2°, del D.S. N° 2.038 de 2015 (D.O. 19.02.2016) del Ministerio de Hacienda.

- a) la internación al país o adquisición en Chile de los primeros bienes de capital cuya exención de Impuesto al Valor Agregado se solicite, o
- b) desde la dictación de la respectiva resolución de calificación ambiental² otorgada por el Servicio de Evaluación Ambiental conforme lo dispuesto en la Ley N° 19.300, o
- c) desde el otorgamiento de la concesión de uso oneroso de terreno³ otorgado por el Ministerio de Bienes Nacionales conforme a lo establecido en el Decreto Ley N° 1.939 de 1977.

Lo anterior se traduce, en la práctica, en que los proyectos acogidos a este beneficio deben ser de lato desarrollo, por cuanto no deben generar ingresos antes de 12 meses contados desde los hitos señalados en lo precedente, según corresponda. Con lo anterior, el legislador buscó que la importación se enmarque en un proyecto de inversión; y no que esta última se agote o esté constituida únicamente por la importación de ciertos bienes.

5. Resolución aprobatoria del Ministerio de Hacienda. Para el otorgamiento de esta exención, el inversionista deberá presentar una solicitud ante el Ministerio de Hacienda, conforme a lo dispuesto en el D.S. N° 2.038, de 2015 de dicho Ministerio.

En relación a su consulta, cabe partir precisando que la norma no exige generar ingresos dentro de los 12 meses siguientes, sino precisamente lo contrario, por las razones expuestas en el numeral 4, precedente.

Por otro lado, se consulta cuál es el efecto del incumplimiento del requisito de generación de ingresos después de 12 meses, en relación a las facultades de fiscalización de este Servicio.

Conforme artículos 4 y siguientes del D.S. N° 2.038 de 2015 del Ministerio de Hacienda⁴, la solicitud dirigida a dicho Ministerio para que declare la procedencia de la presente exención exige, entre otros antecedentes, el detalle de los antecedentes del proyecto de inversión, debiendo indicarse, al menos, (i) Descripción general del proyecto; (ii) Nombre y descripción de el o los productos o servicios que generará el proyecto de inversión; (iii) Ubicación geográfica del proyecto; (iv) Financiamiento del proyecto, indicando cada una de las fuentes con su proporción en el total de la inversión; (v) Flujo de inversión, ingresos y egresos del proyecto, antes de impuesto y financiamiento; y (vi) Especificación de las monedas y/o tipo de cambio en que se presentan los flujos.

De lo anterior se sigue que el flujo de inversión, ingresos y egresos del proyecto –del cual se desprende la oportunidad en que éste generará ingresos– es un antecedente necesario para la calificación de la procedencia de la presente exención por parte del Ministerio de Hacienda.

² Conforme al artículo 24 de la Ley 19.300, Ley sobre Bases Generales del Medio Ambiente, corresponde a la resolución que concluye el proceso de evaluación de impacto ambiental, calificando ambientalmente un determinado ambientalmente proyecto o actividad. Si la resolución es favorable, certificará que se cumple con todos los requisitos ambientales aplicables, incluyendo los eventuales trabajos de mitigación y restauración, no pudiendo ningún organismo del Estado negar las autorizaciones ambientales pertinentes. Si, en cambio, la resolución es desfavorable, estas autoridades quedarán obligadas a denegar las correspondientes autorizaciones o permisos, en razón de su impacto ambiental, aunque se satisfagan los demás requisitos legales, en tanto no se les notifique de pronunciamiento en contrario.

³ Conforme a los artículos 57 y siguientes del D.L. N°1.939, de 1977, que establece normas sobre adquisición, administración y disposición de bienes del Estado, la concesión de uso a título oneroso consiste en el otorgamiento, a una persona jurídica chilena, de un título de mera tenencia que la habilita, respecto de un objetivo preestablecido, al uso de un bien de dominio fiscal, por un plazo determinado que no podrá exceder de 50 años, y por una renta que se pagará en forma anual, sin perjuicio de las demás condiciones que pudieran establecerse.

⁴ Que precisa las características de los bienes de capital y proyectos de inversión; forma y procedimiento en que deberán presentarse los antecedentes que deben acompañarse a la solicitud de exención del Impuesto al Valor Agregado establecida en el artículo 12°, letra B, N° 10 del Decreto Ley N° 825, de 1974.

El que dichos antecedentes no se condigan con la realidad habilitará a este Servicio a ejercer las facultades de fiscalización que le confieren los incisos octavo y siguientes del N° 10, de la letra B, del artículo 12° del D.L. N° 825, de 1974 y las demás leyes tributarias.

Sobre lo anterior, cabe tener presente que el antiguo texto del N°10, de la Letra B), del artículo 12° del D.L. 825, de 1974 (previo a su reemplazo por la Ley N° 20.848 y su modificación por la Ley N° 20.899) únicamente exigía que las circunstancias de procedencia del beneficio fueran calificadas por resolución fundada del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, refrendada por el Ministerio de Hacienda, siendo la referida resolución la que, en rigor, acreditaba el cumplimiento de los requisitos legales. Por lo anterior, este Servicio carecía de competencia para pronunciarse sobre dicho cumplimiento, por tratarse de un asunto que por disposición expresa del Decreto Ley N°825, de 1974, escapaba de la esfera de sus atribuciones.

Por su parte, el texto actual de la exención en análisis reconoce la hipótesis en que la resolución sea otorgada irregularmente y se determine dicha circunstancia en el ejercicio de las facultades de fiscalización de este Servicio, distinguiéndose dos casos: (i) que la exención haya sido otorgada sobre la base de documentos u otros antecedentes erróneos acompañados por el contribuyente; y (ii) que el contribuyente haya obtenido maliciosamente la exención, mediante la presentación de documentos u otros antecedentes erróneos, incompletos o falsos.

En relación al caso en que la exención haya sido otorgada sobre la base de documentos u otros antecedentes erróneos acompañados por el contribuyente, cabe tener presente que la ley habilita a este Servicio para que, previa citación practicada conforme a lo dispuesto por el artículo 63 del Código Tributario, liquide el impuesto que hubiese correspondido aplicar de no haberse otorgado la exención, con los reajustes e intereses penales establecidos en el artículo 53 del mismo código. En este último caso, se podrán aplicar las sanciones establecidas en el número 20, de su artículo 97, esto es, multa de hasta el 200% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales.

En la hipótesis en análisis, el Impuesto al Valor Agregado que haya pagado el contribuyente con motivo de haberse dejado sin efecto la presente exención, constituirá crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado del período en que se lleve a cabo el pago.

Por otro lado, en el caso que el contribuyente haya obtenido maliciosamente la exención, mediante la presentación de documentos u otros antecedentes erróneos, incompletos o falsos, la ley dispone que el contribuyente será sancionado en la forma prevista en el párrafo segundo del N°4 del artículo 97 del Código Tributario (pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multas del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado), sin perjuicio del pago del impuesto evadido, con los respectivos intereses penales y multas, el que, una vez pagado, no constituirá crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

III.CONCLUSIONES:

El inciso segundo del artículo 12, letra B, N° 10 del D.L. N° 825 de 1974, exige que los proyectos de inversión a los cuales se destinen los bienes de capital generen ingresos afectos, no afectos o exentos de IVA, transcurridos, al menos, doce meses contados desde los hitos que la ley señala. En otras palabras, no deben generar ingresos antes de 12 meses, sino con posterioridad.

Si, entre otros casos, se generan ingresos antes de 12 meses contados desde los hitos que la ley señala, según corresponda, este Servicio podrá ejercer sus facultades de fiscalización, distinguiéndose dos hipótesis:

1. Que la exención haya sido otorgada sobre la base de documentos u otros antecedentes erróneos acompañados por el contribuyente, caso en el cual, previa citación practicada conforme a lo dispuesto por el artículo 63 del Código Tributario, deberá liquidar el impuesto que hubiese correspondido aplicar de no haberse otorgado la exención, con los reajustes e intereses penales establecidos en el artículo 53 del mismo código. En este último caso, se podrán aplicar las sanciones establecidas en el número 20 de su artículo 97, esto es, multa de hasta el 200% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales.

El Impuesto al Valor Agregado que haya pagado el contribuyente con motivo de haberse dejado sin efecto la presente exención, constituirá crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado del período en que se lleve a cabo el pago.

2. Que el contribuyente haya obtenido maliciosamente la exención, mediante la presentación de documentos u otros antecedentes erróneos, incompletos o falsos. En este caso, la ley dispone que el contribuyente será sancionado en la forma prevista en el párrafo segundo del N°4 del artículo 97 del Código Tributario, sin perjuicio del pago del impuesto evadido, con los respectivos intereses penales y multas, el que, una vez pagado, no constituirá crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°479, de 07.02.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos