

## DRAW-BACK Y TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR CHILENO

*Rodrigo Céspedes Proto*  
Abogado

### INTRODUCCION

Una de las funciones de mayor importancia desarrolladas por el Estado en el marco de una economía social de mercado es la actividad de fomento. Con ella, el Estado pretende orientar el comportamiento de los individuos hacia ciertos objetivos de bien común. Dicha actividad tiene una faz positiva y una faz negativa. La primera comprende estímulos cuyos fines son otorgar ventajas a los sectores, actividades o zonas geográficas que se desea incentivar. En el contexto macroeconómico, el fomento de las exportaciones es uno de los objetivos de interés público de mayor trascendencia para el progreso del país. Ello no sólo porque con las divisas obtenidas pueden financiarse las importaciones de bienes y servicios que el país no produce, sino también porque existe una probada conexión entre crecimiento del comercio exterior y desarrollo económico.

Dentro de la política de fomento de las exportaciones encontramos diversas medidas. Existen algunas de carácter meramente promocional, como la actividad desarrollada por PROCHILE, y otras de carácter más directo. Las medidas de carácter directo consisten básicamente en exenciones (art. 111 de la Ordenanza de Aduanas<sup>1</sup>; arts. 12, letra D, y 50 del Decreto Ley 825 de 1974); devoluciones de gravámenes (Ley 18.708, Art. 36 del Decreto Ley 825 de 1974, Art. 13 Ley 18.768); subsidios (Ley 18.480); regímenes suspensivos de gravámenes aduaneros (almacenes particulares de exportación, institución que con la reforma del DFL de Hacienda N° 1 de 1998 pasa a

<sup>1</sup> Debido a la reforma del DFL de Hacienda N° 1 de 1998 y a la dictación del DFL de Hacienda N° 2, que fija texto refundido, coordinado y sistematizado de la ordenanza de aduanas, publicado el 21/7/98, el contenido del antiguo Art. 105 de la Ordenanza de Aduanas, en lo referente a la exportación, se encuentra en el Art. 111. La delegación de facultades legislativas fue otorgada por el Art. 2 de la Ley 19.479, denominada "Ley de Modernización del Servicio Nacional de Aduanas". El DFL 1 aludido se publicó el 1/7/98. Esta modificación dio una estructura más orgánica a la ordenanza, cambiando de lugar muchos de sus artículos sin alterar su contenido. Dentro de las modificaciones sustanciales está la regulación de la transferencia electrónica de datos; la diferenciación entre la operaciones de verificación, examen físico, revisión documental y aforo; el establecimiento de normas generales comunes a todas las destinaciones aduaneras; el cambio de la denominación "Almacén Particular de Exportación" por el término "Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo"; se establecen además normas sobre devolución administrativa de derechos, sobre la aplicación de gravámenes aduaneros y sobre la obligación tributario aduanera; etc.

llamarse "Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo", Art. 107 de la Ordenanza de Aduanas); fondos de garantía (Ley 18.645), etc.

Dentro de estos regímenes de excepción, uno de los de mayor importancia es el *draw-back* o devolución de gravámenes que inciden en el precio de los insumos utilizados en la elaboración de productos exportados. Este artículo aborda la institución del *draw-back*, examinando su concepto, características, naturaleza jurídica, objetivos y principios. Analizamos la tradicional clasificación de los tributos en internos y externos y su proyección en el *draw-back*, destacando la artificialidad de esta distinción. Finalmente, hacemos una sinopsis de los tributos que afectan a las importaciones y su posibilidad de devolución dentro de los distintos sistemas de recuperación de gravámenes.

#### CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DEL *DRAW-BACK*

El *draw-back* ha sido definido como un instrumento destinado a fomentar las exportaciones que consiste en la devolución de impuestos, contribuciones, gravámenes o derechos que afecten el costo de los bienes que se exporten<sup>2, 3</sup>. No existe en español un término análogo. Sin embargo, en los países de habla hispana normalmente se le denomina a esta institución como reintegro, devolución, recuperación, reembolso, etc.

Para que exista *draw-back* basta la exportación de un producto cuando en su elaboración se han necesitado adquirir, en el mercado interno o externo, materias primas, siempre que esta adquisición se encuentre gravada. Por lo tanto, solamente es necesario que exista una compra de insumos, nacional o internacional, gravada con tributos internos o externos, y la posterior exportación de un producto elaborado con dichos insumos. No es esencial que exista una importación previa de insumos que sea gravada con derechos aduaneros o tributos internos, puesto que también existe *draw-back* cuando se devuelve un impuesto que afectó la adquisición de insumos dentro del mercado interno. Ello siempre y cuando esta materia prima se utilice en la elaboración de un producto exportado, requisito esencial para que exista *draw-back*.

De la anterior definición podemos inferir algunas de las características del *draw-back*:

1. Se trata de un régimen de excepción o franquicia que consiste en un estatuto más favorable otorgado en virtud de una norma especial. La

<sup>2</sup> Fundación BHC para el desarrollo, *538 Términos Económicos de Uso Habitual*. Madrid. España. 1988. Pág. 55. también se ha definido como un régimen aduanero que permite, con ocasión de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de derechos e impuestos a la importación que han gravado a los productos contenidos en ellas o consumidos durante su producción. Hugo FUENTES TEJOS y Sylvia LILLO CUADRA. *Diccionario de Comercio Exterior*. Valparaíso. 1980. Pág. 329. Este concepto circunscribe el *draw-back* a los "impuestos a la importación", dejando fuera del concepto la devolución de los tributos que gravan la adquisición de materias primas en el mercado interno, no existiendo razón que justifique dicha exclusión.

<sup>3</sup> Analizado etimológicamente, el término *draw-back* se compone de dos palabras inglesas. La palabra *draw* significa, dentro del contexto de este trabajo, desventaja o inconveniente. Por su parte, la palabra *back*, cada vez que se encuentra detrás de un verbo que indica movimiento, implica que la acción se realiza en sentido contrario.

Constitución de 1980 exige expresamente que este tipo de beneficios debe ser establecido por ley<sup>4</sup>. El Art. 19 N° 22 inc. 1 de la Constitución Política (en relación con los arts. 61 inc. 2 y 62 inc. 4 N° 1) establece como garantía "La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica." A su vez, el inc. 2 señala: "Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos". Toda franquicia debe tener una justificación racional, ya que no debe significar una discriminación arbitraria. sin embargo, siempre involucra un trato privilegiado, que justifica la garantía de la legalidad. El beneficio del *draw-back* no escapa a ello<sup>5</sup>.

2. Tiene por objeto fomentar la actividad exportadora, de manera que el precio internacional de los productos no se vea aumentado con la carga impositiva. Gracias a ello, dicho producto se hace más competitivo en los mercados externos. En otras palabras, *permite que las mercancías, objeto de la exportación, sean vendidas al exterior sin la carga impositiva soportada a lo largo de su proceso de elaboración y comercialización*<sup>6</sup>.
3. Es una devolución o restitución de un tributo ya pagado; no es una exclusión, ni tampoco es una exención o liberación del impuesto. Tampoco se trata de un régimen suspensivo, en el cual el pago de los gravámenes queda en suspenso en la medida en que se cumplan ciertas condiciones. A diferencia de esta última franquicia, el sistema de *draw-back* es más flexible, ya que si una vez fabricado el producto final este no se exporta, los impuestos ya han sido cancelados.
4. El derecho a la restitución del tributo tiene como antecedente el pago previo de estos gravámenes por la importación o compra interna de insumos y como presupuesto la exportación de mercancías en las que se utilizaron dichos insumos importados o adquiridos en el mercado interno. Es distinta a la devolución de tributos que se basa en el exceso de lo pagado, cuyo fundamento es el principio del enriquecimiento sin causa.

<sup>4</sup> Durante la vigencia de la Constitución de 1925, el principio de la legalidad impositiva se consagraba en los Arts. 10 N° 9 y 44 N° 1. En ellos no se hacía mención a las franquicias o beneficios. Si bien podía deducirse que el principio de legalidad les era aplicable, el legislador no lo entendió en forma estricta. En efecto, se establecieron estímulos a través de legislación delegada como en el DFL 256 de 1960 o DFL 409 de 1971, dándole amplia libertad al Ejecutivo para determinar el monto del reintegro, característica que también se observa en la Ley 16.528 (al respecto ver FERNÁNDEZ BARROS, Patricio, *El Fomento de las Exportaciones*).

<sup>5</sup> Respecto a las categorías incluidas en el inc. 2 del Art. 19 N° 21 de la CPR, en la Sesión N° 393 de la Comisión de Estudios para la Nueva Constitución, el comisionado Ortúzar nombra específicamente al *draw-back*. EVANS DE LA CUADRA, Enrique, *Los Derechos Constitucionales*. Tomo II. 1986. Santiago. Pág. 221.

<sup>6</sup> GUARDIOLA S., Enrique, *La desgravación Fiscal a la Exportación en España*. Barcelona. 1977. Pág. 5.

5. Los impuestos objeto de la devolución pueden ser internos o externos. Principalmente se concibe el *draw-back* como restitución de impuestos indirectos<sup>7</sup>.
6. Debe existir diferencia entre la mercancía importada o comprada internamente y la exportada. La primera debe ser materia prima de mayor o menor elaboración o insumos coadyuvantes en la fabricación de un producto diferente, el que en definitiva se exporta, con mayor valor agregado. Este puede lograrse a través de un simple envasamiento o acondicionamiento, una armaduría o una transformación en un producto totalmente diferente. Sin esta característica, el sistema no tendría utilidad, ya que habría un simple tránsito de mercancías, sin que retornen mayor cantidad de divisas al país o exista estímulo a la industrialización o mayor empleo, etc.

#### DRAW-BACK DE TRIBUTOS INTERNOS Y EXTERNOS

La distinción entre tributos externos e internos es imprecisa, se llaman tributos internos *no porque lo interno sea una diferencia específica, sino por oposición a los de aduana, que son del mismo género pero se recaudan en las fronteras*<sup>8</sup>. En este sentido no hay gran diferencia entre los derechos aduaneros y el IVA e impuestos adicionales aplicables a la importación del Decreto Ley 825 de 1974. Se ha dicho que la diferencia podría radicar en que son recaudados por diferentes organismos; sin embargo, en Chile la recaudación está centralizada en una sola entidad, el Servicio de Tesorerías<sup>9</sup>. En cuanto a la fiscalización y aplicación de los tributos, los internos pertenecen al Servicio de Impuestos Internos, en cambio los externos pertenecen al Servicio Nacional de Aduanas<sup>10</sup>. No obstante, este es un criterio débil para hacer una distinción, ya que no apunta a aspectos sustantivos.

El criterio que debería imperar sería el de la naturaleza del hecho gravado. De este modo, cada vez que se grave una operación que signifique un traspaso de fronteras, ya sea bienes o servicios, nos encontramos ante un

<sup>7</sup> El anexo II del Acuerdo Relativo a la Interpretación y Aplicación de los Artículos VI, XVI Y XXIII de la OMC, más conocido como Código de Subvenciones y Medidas Compensatorias, contempla un listado ilustrativo de subvenciones. La letra e) considera subsidio *la exención, remisión o aplazamiento total o parcial, concedidos específicamente en función de las exportaciones, de los impuestos directos*, entendiéndose por estos los que recaen sobre los salarios, beneficios, intereses, rentas, cánones o regalías y todas las demás formas de ingresos, y los impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles. Este acuerdo fue promulgado por el Decreto Supremo de Hacienda N° 300 de 1979.

<sup>8</sup> BIELSA, Rafael, *Compendio de Derecho Público*. Tomo III. Derecho Fiscal. Buenos Aires. Argentina. 1952. Pág. 311. Destaca, además, que en un sentido jurídico preciso, todo impuesto es interno, pues el poder impositivo se ejerce dentro de la jurisdicción del ente público que tiene ese poder.

<sup>9</sup> Ver Arts. 1; 2 N° 1; 9 letra f) N° 3 del DFL 1 del Ministerio de Hacienda de 1994 que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado del Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías.

<sup>10</sup> Ver el Art. 1 del DFL 7 de 1980 que fija la Ley Orgánica del SII; art. 1 inc. 2 de la Ordenanza de Aduanas y arts. 1 y 8 del DFL 329 de 1979 que fija la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas.

tributo externo; en caso contrario, nos encontramos frente a uno interno. Desde este punto de vista, no sólo serían tributos externos los derechos aduaneros, sino también el IVA y los impuestos adicionales<sup>11</sup> del Decreto Ley 825 de 1974 cuando gravan la importación y también el Decreto Ley 828 de 1974, las Leyes 18.502 y 19.030 cuando afectan el mismo hecho<sup>12</sup>.

El caso del IVA es demostrativo de lo anterior. Los hechos gravados son la venta, la prestación de servicios y los hechos asimilados a estos. Dentro de los últimos se encuentra la importación. Esta es una etapa dentro de una operación mayor: la compraventa internacional de mercaderías. No obstante, encuadrar dicha compraventa dentro del concepto de venta del Art. 2 N° 1, no puede considerarse como hecho gravado. Ello por aplicación de Art. 4 que señala que los bienes objeto de la convención, no importando donde esta se realice, deben ubicarse real o fictamente (supuestos de los incs. 2 y 3) en Chile para que el impuesto les sea aplicable. Como en una operación de importación las mercancías no se encuentran en Chile, la venta internacional no es un hecho gravado. Por ello, se consideró a la importación como una operación gravada. En síntesis, no hay diferencia sustancial entre el hecho gravado por el arancel aduanero y la importación gravada por el Decreto Ley 825 de 1974 y otros cuerpos normativos. Es tanta la similitud que la mayoría de las exenciones del IVA coinciden con la partida "00" del arancel aduanero. Por tanto, a los artículos importados se les aplican por lo menos dos tributos, algunos incluidos en la base imponible de otros (art. 16 letra a) del Decreto Ley 825 de 1974). Además la carga impositiva no se ve aliviada por la existencia de créditos por el pago de un tributo imputables a los demás gravámenes.

No obstante lo anterior, según los criterios tradicionales, se puede clasificar el *draw-back* de la siguiente forma:

1. *Draw-back de tributos internos*: los tributos internos gravan las adquisiciones de bienes o servicios dentro del territorio nacional. Normalmente se

<sup>11</sup> La correcta aplicación y determinación de los impuestos de los Arts. 43 bis y 46 del Decreto Ley 825 corresponde al SNA. Al respecto, una sentencia sobre recurso de apelación de la Corte de Apelaciones de Valparaíso sostiene este mismo planteamiento (publicada en la *Gaceta Jurídica* N° 121 de 1990, pág. 136). En contra, ver recurso de casación en el fondo, *Gaceta Jurídica* N° 151 de 1993, pág. 114. Esta señala que el estatuto aplicable al IVA y a los derechos de aduana es distinto. El primero es *materia de tributación fiscal interna*, no así los tributos al comercio exterior, lo que incide, por ejemplo, en materia de efectos temporales de la ley tributaria. En el mismo sentido, ver recurso de casación en el fondo, *Gaceta Jurídica* N° 151 de 1993, págs. 127 y siguientes.

<sup>12</sup> Para argumentar a favor de la distinción entre tributos internos y externos se ha dicho que los derechos *ad valorem* y específicos se aplican sólo a productos importados, en cambio los impuestos del DL 825 de 1974 se aplican tanto a productos importados como a los vendidos en el mercado interno y, por lo tanto, los productos nacionales están en igualdad de condiciones con los importados. Si bien este argumento tiene validez lógica, en la práctica debe analizarse caso a caso. Un claro ejemplo es el del whisky. Este producto es, en su gran mayoría, importado y se le aplican tanto los derechos *ad valorem* como los impuestos del DL 825 de 1974. Por esta razón, los países exportadores de whisky, principalmente EE.UU., estiman que nuestro sistema impositivo discrimina a este producto, ya que la producción chilena es escasa y, si bien la norma esta planteada en sentido general, en la práctica sólo se aplica a las importaciones.

regula el *draw-back* respecto de impuestos indirectos. No obstante, perfectamente podemos concebir el caso de una empresa gravada con impuesto a la renta que produce para el mercado interno y externo a la cual se le devuelve la tributación por las utilidades obtenidas por su actividad de exportación. Sin embargo, en este caso lo óptimo sería eximir del pago de impuesto a la renta la parte de las ganancias obtenidas por la exportación.

En Chile existe *draw-back* de impuestos internos respecto del IVA y los impuestos adicionales del Decreto Ley 825 de 1974, el impuesto selectivo al tabaco del Decreto Ley 828 del mismo año y los impuestos al petróleo de las Leyes 18.502 y 19.030.

2. *Draw-back de tributos externos*: los tributos externos o de aduanas<sup>13</sup> afectan la adquisición de insumos o materias primas importados utilizados en la fabricación de productos de exportación. Esta categoría incluye los derechos *ad valorem* y los específicos. Caso aparte son las tasas; sin embargo, pueden incluirse aquí, ya que las que afectan al comercio exterior son fiscalizadas por el Servicio Nacional de Aduanas. Como no son tributos, las sobretasas, derechos compensatorios y derechos *antidumping* no pueden ser objeto de *draw-back*. Sin embargo, la ley chilena contempla la posibilidad de su devolución cuando son establecidas en forma provisoria<sup>14</sup>.

Como vimos, este criterio es poco sustancial; sin embargo, la distinción es tradicionalmente utilizada en el trabajo jurídico, se proyecta en los criterios legislativos y es empleada por los tribunales<sup>15</sup> y la administración<sup>16</sup> al interpretar la ley. Pese a no compartir la distinción entre *draw-back* de tributos internos y externos la usaremos por motivos de orden al tratar el tema de los tributos al comercio exterior chileno y su posibilidad de devolución.

En nuestro país existe un régimen universal consagrado en la Ley 18.708; un régimen especial para las exportaciones no tradicionales, establecido en la Ley 18.480, y un estatuto especialísimo para la industria automotriz, contenido en la Ley 18.483.

<sup>13</sup> El Código de Subvenciones y Medidas Compensatorias los denomina "cargas a la importación".

<sup>14</sup> No obstante, al tratar el tema de los tributos al comercio exterior chileno y su posibilidad de devolución, analizamos la devolución de las sobretasas, derechos compensatorios y derechos *antidumping* provisorios dentro de los tributos externos. Esto se debe exclusivamente a razones de orden.

<sup>15</sup> Ver *Gaceta Jurídica* N° 151 de 1993, citada en el pie de pág. N° 11.

<sup>16</sup> El Oficio Circular N° 521 del 1 de julio de 1994 del SNA negó la posibilidad de obtener el reintegro de la Ley 18.708 por el impuesto del Art. 11 de la Ley 18.211, que grava la importación de insumos desde la zona franca a la zona franca de extensión para la elaboración de un producto exportado. Fundó esta negativa en que dicho impuesto tiene carácter interno (corroborado por informe N° 4.575 de 9/12/85 del SII) y para acceder al beneficio de la Ley 18.708 debe tratarse de impuestos de carácter aduanero. Lo mismo el informe N° 44 de 18/11/98 del SNA respecto del Art. 37 letra j) del DL 825 de 1974 en relación con el procedimiento de reclamo del Art. 132 de la Ordenanza de Aduanas, que según el SNA sólo se aplica a impuestos externos, excluyendo los del DL 825 de 1974, aunque se apliquen a la importación.

## NATURALEZA JURIDICA DEL DRAW-BACK

1. Desde el punto de vista de la actividad de la administración<sup>17</sup>

Dentro de la clásica distinción de Jordana de Pozas, el *draw-back* es una típica actividad de fomento que pretende, a través de incentivos positivos, *estimular las actividades económicas privadas, pero sin coartar las libres iniciativas y sin la utilización del aparato represivo de la coacción, canalizando recursos hacia ciertas actividades que se colocan en una situación más favorecida de la que resultaría de una libre dinámica de las relaciones económicas*<sup>18</sup>. Esta actividad se conforma de "directivas no normativas"<sup>19</sup>, que recomiendan un comportamiento sin amenaza de coerción, sino utilizando lo que se denomina "sanción positiva o premial" en caso de verificarse el supuesto normativo. En cuanto a su objeto, el fomento a las exportaciones en Chile contiene incentivos de tipo económico que consisten en exclusiones, exenciones, reintegro de tributos y subvenciones que, en definitiva, significan o una pérdida de ingresos para el Fisco (exclusión y exención) o un egreso de recursos (subvención o subsidio y reintegro). Pese a que lo anterior significa un coste fiscal, *este queda ampliamente compensado por los beneficios que este régimen proporciona a la industria exportadora*<sup>20</sup>. En cuanto al momento en que se favorece al beneficiario, el *draw-back* es posterior a la actividad que se trata de estimular, lo que facilita la fiscalización. Se trata de una actividad reglada y no discrecional. Hay absoluta sujeción al principio de legalidad, ya que la ley establece los requisitos necesarios para obtener el estímulo y las causales de denegación del mismo. La administración sólo controla que estos se cumplan (no obstante hay indicios de discrecionalidad en la Ley 18.480). Desde el punto de vista temporal, en el caso chileno se trata de un beneficio con carácter permanente y no coyuntural. Dentro de las actividades que el Estado chileno realiza para fomentar la exportación, las distintas formas de *draw-back* se clasifican como medidas tributarias o aduaneras según la naturaleza de tributo devuelto<sup>21</sup>.

## 2. Desde el punto de vista tributario

Dentro de las instituciones de derecho tributario que involucran un trato excepcional nos encontramos con exclusiones, franquicias y exenciones. La última ha sido definida como *la liberación del impuesto en virtud de una norma legal especial*<sup>22</sup>. En el caso de las exportaciones y el IVA, tenemos

<sup>17</sup> En este punto seguimos a PARADA VÁZQUEZ, Ramón, *Derecho Administrativo*. Madrid. España. 1970.

<sup>18</sup> MARTÍN MATEO, Ramón y Sosa WAGNER, Francisco, *Derecho Administrativo Económico*. Madrid. España. 1974. Págs. 171 y 172.

<sup>19</sup> PEDRALS G., Antonio, *Apuntes de Teoría General del Derecho*, Capítulo IV: Las Directivas Jurídicas. Central de Apuntes. Universidad de Valparaíso.

<sup>20</sup> MARTÍN RETORNILLO, Sebastián, *Derecho Administrativo Económico*. Tomo II. Madrid. España. 1991. Pág. 732.

<sup>21</sup> CANGAS L., Lucía y MARTINI G., Hernán, *Manual de Incentivos a las Exportaciones*. Santiago. 1989.

<sup>22</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*. Valparaíso. 1969. Pág. 168.

una norma que grava la venta que recae en un bien que se ubica en Chile y una disposición especial que la libera. Se trata de una exención real u objetiva, ya que considera solamente los elementos objetivos del hecho gravado, independientemente del sujeto que la ejecuta. La exclusión, en cambio, implica que el hecho en cuestión no entra o cabe en el concepto de hecho gravado<sup>23</sup>, pensemos, por ejemplo, en los ingresos que no constituyen renta del Art. 17 de la Ley de Impuesto a la Renta. La franquicia es un concepto más amplio, implica facilidades o tratos preferentes que la ley otorga a una actividad a través de distintos medios, por ejemplo, las zonas de tratamiento aduanero especial; el pago diferido de derechos de aduana por activo fijo de la Ley 18.634 o los regímenes suspensivos de derechos. Creemos que dentro de este concepto se circunscribe el *draw-back* como sistema devolutivo de tributos. A diferencia de la exención, el *draw-back* supone a lo menos dos operaciones. La primera, consistente en la importación o compra de insumos, la que se encuentra gravada, por lo que debe cancelarse el tributo. La segunda, la exportación de un producto elaborado con el insumo importado o adquirido, que habilita para obtener la restitución del tributo. Es decir, tenemos una operación gravada por la cual se entera el tributo o tributos correspondientes, los cuales son restituidos al verificarse un supuesto previsto por la norma. El crédito por el pago de los tributos no nace con la importación condicionado a la incorporación de insumos y posterior exportación de un producto ya que, con el pago del gravamen de importación o compra de insumos se extingue la relación tributaria. No surge un crédito, ni siquiera condicionado del contribuyente a la restitución del tributo satisfecho. Después del pago no se tiene más que una simple expectativa de que un crédito pueda surgir en el futuro si los bienes por los que se ha satisfecho el tributo se emplean en la fabricación de aquellos productos que puedan gozar del beneficio y si los expresados productos son realmente exportados. Sólo en este momento, producidos los presupuestos establecidos en la ley, surge el derecho a la restitución<sup>24</sup>.

El *draw-back* es un beneficio a posteriori, a diferencia de los sistemas suspensivos de derechos<sup>25</sup>. Por esta característica el control es más fácil, ya que el beneficio se solicita acreditando documentalmente la exportación. Sólo probado el supuesto, el Estado desembolsa el reintegro. En la exención se da a la inversa, no se cobra tributo por una operación que en principio debiera estar gravada, no debiendo acreditar nada el beneficiario. En caso de que en definitiva no se exporte, la administración debe cobrar el tributo no enterado.

<sup>23</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso. 1995. Pág. 57.

<sup>24</sup> GIANNINI, Archille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid. España. 1957. pág. 527.

<sup>25</sup> En Chile, el régimen suspensivo destinado a fomentar las exportaciones es la admisión temporal para perfeccionamiento activo. Anteriormente este régimen se denominaba almacén particular de exportación, denominación cambiada por el DFL de Hacienda N° 1 de 1998. En la Comunidad Europea existe un sistema denominado "tráfico de perfeccionamiento activo" (el DFL N° 1 anteriormente aludido utilizó la terminología europea, dándole a la institución una denominación más adecuada). Este es un *régimen económico aduanero orientado al fomento de la exportación que permite la utilización de mercancías no comunitarias dentro del territorio aduanero nacional, sin que queden gravadas con derechos a la importación ni sujetas a otras medidas restrictivas y que una vez sometidas a operaciones de perfeccionamiento (transformación) se exportan a través de productos compensadores*. MARTÍN RETORNILLO, Sebastián, *Derecho Administrativo Económico*. Tomo II. Madrid. España. 1991. Pág. 730.

El *draw-back* integra el estatuto privilegiado que tiene la exportación en Chile. Su fin es obtener que la tributación tenga la mínima incidencia en las exportaciones nacionales, es una herramienta más para lograr la desgravación fiscal de las exportaciones.

#### MOTIVOS Y FINALIDADES DEL DRAW-BACK

El motivo jurídico del *draw-back* es el llamado "principio del país de destino" acogido por nuestra legislación. Según este *los bienes y servicios son gravados cuando entran al territorio nacional y, en cambio, salen de él libres de impuestos. Este principio se aplica mediante "ajustes de frontera", que básicamente consisten en gravar las importaciones, eximir a las exportaciones y devolver a los exportadores los impuestos soportados por los bienes y servicios que se exportan. Como consecuencia de lo dicho, el país de destino o importador ejerce la totalidad de la potestad tributaria*<sup>26</sup>.

Desde el punto de vista económico, esta franquicia persigue lograr distintos objetivos. Si bien es necesario analizar cada texto normativo en particular, podemos decir que el *draw-back* en general tiende a obtener los siguientes fines:

1. No exportación de impuestos: el sistema persigue que el precio internacional del producto refleje sólo los costos de producción y la utilidad del exportador y no la carga tributaria que pesa sobre él.
2. Competitividad internacional: relacionado con lo anterior, el producto de exportación, al verse liberado de los gravámenes, se encuentra en una mejor condición competitiva respecto de sus rivales, sobre todo si los impuestos internos que soporta la compra de materias primas o los tributos que recaen en la importación de insumos son muy elevados.
3. Expansión de la producción nacional: las industrias ya no producirán para el mercado nacional, con frecuencia estrecho, sino también para el mercado internacional<sup>27</sup>, beneficiándose con el efecto de las "economías de escala", reduciendo el costo unitario de cada mercancía exportada. Esto no sólo hace más competitivo el producto en el mercado internacional sino que se reduce el precio dentro del mercado interno.
4. Mayor obtención de divisas: como consecuencia del aumento de las exportaciones derivado de su menor costo, se obtiene un mayor retorno de divisas, lo que incrementa las reservas internacionales y permite financiar las importaciones.
5. Agregación de valor: la aplicación del *draw-back* está subordinada a que exista un cambio o transformación entre lo que se importa o compra internamente (materia prima) y el producto (final) que en definitiva se exporta. Ello conlleva no sólo superior retorno de divisas sino también un

<sup>26</sup> AMIGO, Rubén Oscar y STERNBERG, Alfredo Ricardo, "La Devolución de Impuestos y las Exportaciones". *La Información* N° 727, julio 1990. Pág. 15. Citado por P. MASSONE, *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Pág. 177.

<sup>27</sup> Se denomina con el término de "globalización", en el campo de la economía, al fenómeno de considerar como mercado al mundo en su totalidad.

mayor empleo de mano de obra y además garantiza menos variación en el flujo de divisas, ya que los precios internacionales de los productos manufacturados no varían tanto como el de las materias primas. Consecuencialmente, hay una reducción en el “deterioro de los términos de intercambio”<sup>28</sup>.

#### PRINCIPIOS QUE RIGEN EL *DRAW-BACK*<sup>29</sup>

El *draw-back* se rige básicamente por dos principios: el de identidad y el de equivalencia.

1. Principio de identidad: según el principio de identidad, debe haber coincidencia entre el impuesto pagado y su devolución, no en cuanto a la cantidad sino a que el motivo que justifica tanto el tributo como su reintegro sea el mismo. En otras palabras, tanto el pago como la devolución deben decir relación a un mismo gravamen. Si bien esto parece obvio, el problema puede presentarse en los reintegros en que la base para el cálculo no dice relación con el tributo pagado, sino con el valor de lo exportado. Es el caso, por ejemplo, del beneficio consagrado en la Ley 18.480; el “reintegro básico” de Argentina; los “certificados de reembolso tributario” (CERT) de Colombia; los “reintegros” de Uruguay y las “restituciones” de la Comunidad Europea para los productos lácteos<sup>30</sup>. En estos casos, se trata de sistemas simplificados que pretenden hacer más fácil y expedito el reembolso. Para averiguar si se trata o no de un subsidio debe indagarse por qué tipo de tributo se realiza el reintegro, si este se pagó efectivamente y si no se ha reintegrado previamente través de otro sistema de *draw-back*.
2. Principio de equivalencia: en virtud del principio de equivalencia, la suma que se devuelve debe ser la misma que se pagó por los tributos, nunca mayor que ella. El anexo II del Código de Subvenciones y Medidas Compensatorias contempla una lista ilustrativa de subvenciones a la exportación. Las letras g), h) e i) son ejemplos de sistemas *draw-back* que no cumplen con este principio y en parte son una subvención.

#### TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR CHILENO. OPERACIONES A LAS QUE AFECTAN Y POSIBILIDAD DE REINTEGRO

Se concibe el *draw-back* como una devolución de gravámenes. Por lo tanto, antes de referirse a las leyes que lo consagran, es necesario determinar cuáles son los tributos que gravan el comercio exterior chileno. El Art. 1 inc.

<sup>28</sup> Este término significa que el precio de los productos manufacturados se eleva en proporción geométrica y el valor de las materias primas sólo en proporción aritmética. Por lo tanto, en el intercambio de bienes entre países desarrollados y subdesarrollados, los primeros cada vez obtienen una ventaja mayor.

<sup>29</sup> Extraídos de JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo II. Rosario. Argentina. 1964. Pág. 245.

<sup>30</sup> ALVAREZ AVENDAÑO, Juan A. y LIZANA ANGUITA, Claudio, *Dumping y Competencia Desleal Internacional*. Santiago. 1995. Págs. 175 y 176.

2 de la Ordenanza de Aduanas da a entender que existen impuestos a la importación y a la exportación. Sin embargo, el antiguo Art. 105 del mismo cuerpo legal señalaba que: "Cuando las mercancías vayan a salir del país, sólo pagarán derechos de exportación aquellas que estén expresamente gravadas por una ley, pero cuando vayan a importarse en él para su consumo o libre circulación, sólo serán exceptuadas del pago de derecho de importación aquellas expresamente declaradas libre en la ley". La reforma del DFL de Hacienda N° 1 y la fijación del texto refundido por el DFL de Hacienda N° 2, ambos de 1998, separaron este Art. en dos partes, de la siguiente forma: el Art. 102, referente a las importaciones, señala que: "Las mercancías que se importan al país deberán pagar los derechos de importación, quedando liberadas de dicho pago sólo las mercancías expresamente declaradas exentas por la ley". A su vez el Art. 111 de la Ordenanza de Aduanas, referente a las exportaciones, establece que: "La exportación de mercancías no estará afectada al pago de los derechos, a menos que una ley los grave expresamente". Concordante con lo anterior, el inc. 1 del Art. 1 de la Ley 18.525 señala que: "Todas las mercancías procedentes del extranjero al ser importadas al país, están afectas al pago de los derechos establecidos en el Arancel Aduanero o en otras disposiciones legales que los impongan". Esta norma, además, establece el principio de legalidad impositiva en relación con el arancel aduanero<sup>31</sup>, derogando las disposiciones de la Ley 16.464 que facultaban al Presidente de la República para establecer la tasa de los derechos *ad valorem*.

Por lo tanto, podemos concluir que en la actualidad la importación, por regla general, se encuentra gravada (Art. 102 de la Ordenanza de Aduanas; Art. 1 Ley 18.525; Arts. 8 letra a); 37; 43 bis y 46 del Decreto Ley 825 de 1974; Art. 3 Ley de Timbres y Estampillas). En cambio, lo contrario se aplica a la exportación, siendo una operación excluida o exenta (Art. 111 de la Ordenanza de Aduanas; Arts. 12, letra D, y 50 del Decreto Ley 825 de 1974). Ello es consecuencia del "principio del país de destino", anteriormente analizado, de acuerdo al cual *los productos de un país deben salir del mismo sin impuesto y ser gravados, en cambio, en el país donde serán consumidos*<sup>32</sup>. Lo anterior parece de toda lógica, ya que los tributos a la exportación, *por aumentar las dificultades del comercio exterior han caído en desuso, excepto en aquellos países en que la producción y exportación de ciertas mercancías gozan de una posición de monopolio*<sup>33</sup>. Este era el caso de Chile a finales del siglo XIX y principios del XX, en que el tributo aduanero a la exportación tuvo gran importancia debido al salitre. Ganada la Guerra del Pacífico, *se impuso de inmediato la política de crear derechos de exportación y ya en 1879 se fijó uno para el salitre. El derecho de exportación que el Estado cobraba fue desde \$ 0.4 hasta \$ 1.6 por quintal*<sup>34</sup>. Ello era posible porque

<sup>31</sup> EMILFORK SOTO, Elizabeth, "La Intervención del Estado en el Sector Externo". *Revista de Derecho* N° 189. Universidad de Concepción. 1991. Pág. 57.

<sup>32</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso. 1995. Pág. 37.

<sup>33</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Madrid. España. 1958. Pág. 470.

<sup>34</sup> CARVALLO HEDERRA, Sergio, *Legislación Tributaria Chilena*. Santiago. 1963. Pág. 16.

Chile tenía monopolio respecto de la venta de nitrato, pudiendo hacer incidir la carga tributaria de este derecho específico en los consumidores extranjeros. Actualmente tenemos sólo tributos a la importación.

Se habla en plural de tributos, ya que son varios los gravámenes que afectan a la importación. Estos son concurrentes, como indica el Art. 7 del Decreto Ley 825 de 1974, incluyéndose algunos en la base imponible de otros. Además tienen la característica de ser al consumo e indirectos, por lo tanto, fácilmente trasladables al consumidor final, quien en definitiva es el que los soporta. Por eso la exportación tiene los beneficios de la exclusión o exención y el reembolso, ya que los bienes enviados al exterior no se consumen en el país exportador, sucediendo lo contrario con la importación<sup>35</sup>.

En Chile, en la mayoría de los casos, sólo se contempla la devolución de los tributos indirectos. Sin embargo, la Ley de Impuesto a la Renta exime del impuesto adicional las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, consistente en publicidad, promoción, estudios de mercado, etc., que guarden relación directa con la exportación de bienes y servicios<sup>36</sup>. En este tipo de prestaciones el valor del servicio se acuerda libre de impuestos, por lo que quienes lo contratan son contribuyentes de hecho del impuesto y este pasa a formar parte de sus costos. Cuando, en el caso de los exportadores, una asesoría técnica externa (que no guarda relación directa con el producto exportado) pasa a formar parte del costo de los bienes y servicios exportados, el impuesto adicional puede ser recuperado como pago provisional mensual (Art. 13 Ley 18.768)<sup>37</sup>.

Los tributos que afectan a las importaciones se clasifican tradicionalmente en externos e internos. Los primeros se subclasifican en derechos *ad valorem* y derechos específicos. Por razones de orden incluimos también aquí las sobretasas, derechos compensatorios y derechos *antidumping*. Los gravámenes internos los subclasificamos en: impuestos establecidos en el Decreto Ley 825 de 1974, impuestos a los tabacos manufacturados e impuestos al petróleo. Por una cuestión metodológica analizamos las tasas en forma separada. De esta manera el cuadro de los tributos que gravan a las importaciones es el siguiente:

### 1. *Tributos externos*

No obstante nuestra crítica a la clasificación de los tributos que afectan a la importación en externos e internos<sup>38</sup>, los gravámenes tradicionalmente considerados como externos o de aduanas son los siguientes:

<sup>35</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso. 1995. Págs. 37 y 38.

<sup>36</sup> Establecido en el Art. 59 N° 2 inc. 2 del Decreto Ley 824 de 1974. La Ley de Impuesto a la Renta tiene escasas referencias a los exportadores, sólo el Art. 36 se refiere a estos como sujeto del impuesto de primera categoría.

<sup>37</sup> BALDOMIRO DÍAZ, Raúl, *Fraude al Fisco en el Fomento de las Exportaciones*. Págs. 29 y 30. Santiago. 1995. Comentado a propósito de la Ley 18.768. Para acceder a este beneficio se requiere una certificación del SII que acredite que dicho servicio se utilizó en la exportación de bienes y servicios (ver resolución ex-2055 de 26/3/99 de la Dirección Nacional del SII). Al respecto ver Oficio Circular N° 968 de 1/9/98 del SNA.

<sup>38</sup> Ver en este trabajo el párrafo titulado "*Draw-back* de tributos internos y externos".

### 1.1. Derechos *ad valorem*<sup>39</sup>

Los derechos *ad valorem* están señalados en la sexta columna del arancel aduanero, contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1989, el que forma parte de la Ley 18.525 por aplicación de su Art. 2. Los derechos *ad valorem* se caracterizan por ser parejos y bajos, por lo que sólo tiene por fin recaudar fondos y regular la economía. Estos se caracterizan por ser indirectos, proporcionales (actualmente ascienden al 10%<sup>40</sup>) y constituyen la regla general en materia de tributos externos, ya que todas las mercancías importadas deben cancelarlos, salvo que estén exentas por el mismo arancel, leyes especiales o tratados internacionales. Se consideran también dentro de esta categoría los recargos sobre los derechos que el Arancel Aduanero establece sobre la correspondiente mercancía nueva, cuando esta se importe usada (actualmente es del 50%, o sea, una sobretasa del 5,5% sobre el valor de la mercancía). Esta norma se establece en la Regla Complementaria N° 3 del Arancel Aduanero. La Ley 18.708 contempla expresamente su devolución en el Art. 1 inc. 1. la Ley 18.480, originalmente tendía a devolver los montos pagados por este concepto, pero las modificaciones posteriores la desvirtuaron<sup>41</sup>. La Ley 18.483 contempla un conjunto de sistemas de fomento para la industria automotriz, entre ellos una liberación de derechos *ad valorem* en la medida en que se realicen exportaciones de productos fabricados con insumos importados.

### 1.2. Derechos específicos

Los derechos específicos están establecidos en el Art. 12 de la Ley 18.525. Estos son excepcionales, sólo se aplican a la importación de los productos allí señalados (trigo, semillas oleaginosas, aceites vegetales comestibles y azúcar) por unidades arancelarias (kilo bruto, neto, etc.). Tienen por objeto impedir grandes fluctuaciones en sus precios de manera de no desestabilizar el mercado interno. Como resultado de su aplicación existe una "banda de precios". El "piso" de esta se alcanza mediante la aplicación de derechos específicos (si los precios internacionales son bajos) y el "techo" a través de rebajas a los derechos *ad valorem* (si los precios internacionales son altos). Los derechos específicos son establecidos por el Presidente de la República según parámetros fijados por la propia ley. Para ello, una vez al año, dicta un decreto que contiene una escala decreciente con los precios FOB observados de los productos gravados. A cada precio se le asigna un derecho, de modo que si a la fecha de embarque dicha mercancía tiene un valor establecido en la lista, se le aplicará el derecho correspondiente. Como la Ley 18.525 crea el derecho específico y encarga el establecimiento de su monto al Presidente de

<sup>39</sup> Se incluye dentro de esta categoría el tributo cancelado por concepto del impuesto sustitutivo, aplicable a la importación de mercancías a zonas de tratamiento aduanero especial (Art. 25 del DFL 341 de 1977).

<sup>40</sup> La Ley 19.589 dispuso la rebaja de los derechos *ad valorem* del 11% a un 10%. Contempla además una rebaja progresiva de estos en 1% cada año. Se llegará a 6% el año 2003.

<sup>41</sup> Sin embargo, la reciente reforma de la Ley 18.480 por la Ley 19.589 tiende a retomar el objetivo original del sistema de reintegro simplificado.

la República, su constitucionalidad ha sido cuestionada por tratarse de una delegación de facultades legislativas en materias en que no procede<sup>42</sup>. No obstante, la Corte Suprema estimó que el Art. 12 de la Ley 18.525 era constitucional, señalando que el legislador no estableció una delegación de facultades, sino que el Presidente de la República fue llamado a ejercer la potestad reglamentaria a título de sus facultades propias. Es decir, el Presidente ejerce la prerrogativa consagrada en el Art. 32 N° 8 de la Carta Fundamental, sin que medie una transferencia de funciones de un órgano a otro<sup>43, 44</sup>. La devolución de los derechos específicos sólo está contemplada en la Ley 18.708 (Art. 1 inc. 1).

### 1.3. Sobretasas arancelarias, derechos compensatorios y derechos *antidumping*

Las sobretasas arancelarias, derechos compensatorios y derechos *anti-dumping* están establecidos en los Arts. 9 y 10 de la Ley 18.525. De la historia fidedigna de la Ley 19.155 se puede concluir que no se trata de tributos o gravámenes propiamente tales, sino más bien medidas de protección y, en algunos casos, de sanciones administrativas o medidas preventivas. Esto porque son transitorias, no tienen por fin obtener fondos y no se ajustan al principio de legalidad de los tributos<sup>45</sup>, ya que las aplica el Presidente de la República a recomendación de la comisión investigadora de distorsiones de precios internacionales. A diferencia de los tributos, aquí se aplica una sanción, una medida de protección o una medida preventiva a una conducta considerada como reprochable, dañosa o al menos peligrosa. Se aplican en el caso de importación de mercancías que originen o puedan originar daño a la producción nacional<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> En efecto, el Art. 61 inc. 2 de la CPR impide delegar facultades en materia de derechos constitucionales, entre los cuales se encuentra el Art. 19 N° 20 que establece la garantía de la igualdad y legalidad de los tributos.

<sup>43</sup> Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. *Gaceta Jurídica* N° 159 de 1993. págs. 40 y siguientes.

<sup>44</sup> La institución se denomina por los administrativistas como "remisión normativa". Esta se presenta cuando la ley encarga a un órgano de la administración la regulación de algunos elementos que la complementan mediante un reglamento, que conserva su calidad de tal. De esta forma se amplía el campo de aplicación del reglamento subordinado. PIERRY A., Pedro, ponencia "El ámbito de la Ley". Santiago. 1990. Tratado también por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, en su *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid. 1988. Págs. 253 a 267.

<sup>45</sup> Cuando se analizó el tema de los derechos *antidumping*, al examinar en el Senado la Ley 19.155, uno de los puntos de discusión fue precisamente si se trataba de un tributo que debía ser determinado por ley o de una tasa que se fijaría por la autoridad administrativa, y predominó esta última posición. ALVAREZ AVENDAÑO, Juan y LIZANA ANGUIA, Claudio, *Dumping y Competencia Desleal Internacional*. Santiago. 1995. Pág. 112.

<sup>46</sup> No obstante, el legislador parece entender que las sobretasas son tributos. El Art. 9 inc. 5 de la Ley 18.525, reformado por la Ley 19.612, señala que: "Para aplicar una sobretasa que, sumada al arancel vigente, resulte superior al arancel consolidado en la OMC, requerirá de la aprobación de las tres cuartas partes de la referida Comisión (Antidistorsiones)". Es decir, al aplicarse una sobretasa se entiende que forman parte de los tributos a la importación. De otra manera, no se afectaría el arancel consolidado en la OMC. Así mismo, el Acuerdo sobre Salvaguardias de la OMC, en su art. 6, habla de "incremento de los aranceles".

Las sobretasas arancelarias se aplican como medida de salvaguardia cuando, luego de una investigación, se comprueba la existencia de un aumento en las importaciones de un producto, en tal cantidad, que causen o amenacen causar un daño grave a una rama de la producción nacional que produce productos similares o directamente competidores<sup>47</sup>. Estas tienen por objeto corregir distorsiones circunstanciales y temporales no atribuibles a la acción de un Estado o particular<sup>48</sup>. Las sobretasas se aplican a la generalidad de los productos de la misma naturaleza (mismo ítem arancelario) sin distinguir entre los Estados de los cuales provienen. Su ventaja consiste, por lo anterior, en que difícilmente puede ser objeto de represalia, ya que no discrimina entre Estados. A diferencia de las categorías siguientes, las sobretasas son *ad valorem*.

Los derechos compensatorios son *derechos especiales percibidos para contrarrestar cualquier prima o subvención concedida directa o indirectamente a la fabricación, producción o exportación de un producto*<sup>49</sup>. El motivo que justifica la aplicación de esta medida es el subsidio, un incentivo patrimonial, directo o indirecto, concedido por un gobierno a la producción, fabricación, exportación o transporte de un producto. Lo fundamental es la intervención del gobierno en esta maniobra desleal. Por ello sólo se aplica respecto de los productos objeto de esta maniobra, originarios del Estado causante. Es decir, es una medida discriminatoria, ya que *distingue entre algunos productos dentro de los de la misma naturaleza y entre países*<sup>50</sup>.

Los derechos *antidumping* tienen por objeto *evitar o prevenir que se produzca el dumping, igualando la diferencia que se produce entre el precio de venta de un producto en su país de origen, frente al precio de transacción en el país del que lo va a importar*<sup>51</sup>. Esta sanción patrimonial se aplicará cuando se presente el *dumping*, consistente en maniobras desleales tendientes a colocar productos en el mercado chileno a un precio inferior al normal. Son de carácter selectivo, se aplican sólo a los productos objeto del *dumping*. No implican una sanción contra el Estado del cual provienen las mercancías objeto de la práctica desleal, ya que no hay intervención gubernamental.

Las dos últimas categorías se aplican a situaciones artificiales y su monto es determinado por la cuantía de la subvención o la diferencia entre el precio normal y el de importación.

Cuando las sobretasas arancelarias, derechos compensatorios y derechos *antidumping* son fijados en forma permanente por el Presidente de la Repú-

<sup>47</sup> La Ley 19.612 incorporó la aplicación de medidas de salvaguardia a la Ley 18.525. Consecuente con lo anterior, se dictó el Decreto Supremo de Hacienda N° 999 publicado el 23/6/99, que contiene el reglamento para la aplicación de estas medidas de salvaguardia por parte de la Comisión Antidistorsiones creada por el Art. 11 de la Ley 18.525. Este reglamento estableció un procedimiento para la aplicación de medidas de salvaguardia según el Acuerdo de Marrakech (OMC), el Art. XIX del GATT-94, el Acuerdo sobre Salvaguardias de la OMC y los demás acuerdos internacionales suscritos por Chile sobre esta materia. El procedimiento es similar al establecido en el Decreto Supremo de Hacienda N° 575 de 1993 sobre aplicación de derechos compensatorios y *antidumping*.

<sup>48</sup> Antes de la reforma de la Ley 19.462, este tipo de situaciones se corregía mediante la aplicación de valores aduaneros mínimos.

<sup>49</sup> Nota N° 4 al Código de Subvenciones y Medidas Compensatorias.

<sup>50</sup> VALENZUELA PEPE, Héctor, *Dumping y Subvenciones*. Valparaíso. 1989. Pág. 409.

blica, la ley no contempla posibilidad de su devolución. Incluso la Ley 18.708 señala que el beneficio del reintegro no se aplica a las sobretasas y derechos compensatorios<sup>52</sup>. Al no ser tributos, no podemos hablar propiamente de *draw-back*. Sin embargo, cuando se establecen en forma provisoria, sí se contempla la posibilidad de devolución de sobretasas arancelarias, derechos compensatorios<sup>53</sup> y derechos *antidumping*. En este caso tampoco podemos hablar de *draw-back*, no sólo porque se trata de medidas de protección y no tributos, sino porque esta devolución tiene por objeto evitar el enriquecimiento sin causa del Estado y el correlativo empobrecimiento del afectado por dicha medida. Esta devolución se establece en el Art. 10 inc. 7 de la Ley 18.525, los Arts. 24 a 27 del reglamento de su Art. 11<sup>54</sup> y los Arts. 25 a 27 del reglamento para la aplicación de medidas de salvaguardia, si acontecen los siguientes eventos:

- a) Cuando sean dejados sin efecto; en este caso los afectados con la medida podrán repetir por el total de lo pagado.
- b) Cuando sean modificados, fijando un porcentaje menor; en este caso los afectados podrán solicitar la restitución de la diferencia.
- c) Cuando, concluida la investigación, se estime que no existe distorsión o, existiendo esta, no causa grave daño a la producción nacional.
- d) Cuando la Comisión Nacional Antidistorsiones recomiende la aplicación de esas medidas, pero estas no fueran decretadas en definitiva por el Presidente de la República.
- e) Cuando, habiendo recomendado la Comisión Nacional Antidistorsiones la aplicación de dichas medidas, estas fueran impuestas por un monto menor por el Presidente de la República.

El titular del derecho a solicitar la devolución es el afectado por estas medidas provisionales, o sea, el importador. Este debe ejercer dicha facultad en el plazo fatal de 90 días desde que el derecho se hizo exigible, mediante una solicitud por escrito ante el Director Regional o Administrador de Aduanas ante el cual se hubiera tramitado la declaración de importación respectiva.

## 2. *Tributos internos*

### 2.1. Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios<sup>55</sup>

2.1.1. Impuesto al Valor Agregado: respecto al comercio exterior, las importaciones se encuentran gravadas con IVA, tengan o no carácter habitual.

<sup>51</sup> FUENTES TEJOS, Hugo y LILLO CUADRA, Sylvia, *Diccionario de Comercio Exterior*. Valparaíso, 1980. Pág. 101.

<sup>52</sup> No nombra a los derechos *antidumping* porque estos se incorporaron recién con la Ley 19.155 el 13/2/92, olvidándose el legislador de actualizar la Ley 18.708 respecto a este tema.

<sup>53</sup> La posibilidad de devolución de derechos compensatorios provisionales se contempla también en los N<sup>os</sup>. 6 a 8 del Art. 5 del Código de Subvenciones y Medidas Compensatorias.

<sup>54</sup> Este reglamento está contenido en el Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N<sup>o</sup> 575 de 1993.

<sup>55</sup> Establecido por el DL 825 de 1974. El tema de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios y los exportadores es ampliamente tratado por Elizabeth Emilfork Soto en *El Impuesto al Valor Agregado y los Exportadores*. *Revista de Derecho* N<sup>o</sup> 183 de 1988. Universidad de Concepción. Págs. 59 y siguientes. En razón de ello no abundaremos en el tema.

En cuanto al régimen de las exportaciones, este *es triplemente excepcional: las exportaciones están exentas, gozan de derecho al crédito fiscal y permiten obtener el reembolso del impuesto*<sup>56</sup>. El fin de ello es *lograr un efecto totalmente neutro del tributo sobre el costo y el precio del producto a exportar*<sup>57</sup>. De esta manera, la operación de exportación (más bien la compraventa internacional) no se encuentra gravada y los impuestos soportados por las adquisiciones son devueltos, logrando la nula incidencia del impuesto en el precio ("tasa 0").

2.1.2. Impuestos adicionales: a diferencia del IVA, los impuestos adicionales son especiales o selectivos: sólo se aplican a la venta o importación, habitual o no, de determinadas mercancías, la mayoría de carácter suntuario. Constituyen una forma de mitigar la neutralidad del arancel parejo.

Se trata de productos terminados, por lo que es difícil imaginar que se importen como insumos. Distinta es la situación del exportador de estas mercancías. En este caso, la venta internacional se encuentra exenta y hay posibilidad de reintegro por los insumos importados o adquiridos en el mercado interno.

## 2.2. Impuesto a los tabacos manufacturados<sup>58</sup>

El impuesto a los tabacos manufacturados es un tributo especial o selectivo y específico que grava exclusivamente la venta o importación de cigarrillos puros, cigarrillos y tabaco elaborado empaquetado. Con él se pretende *obtener recursos "castigando" la producción de algunos bienes que se consideran indeseables o, al menos, no tan necesarios*<sup>59</sup>. Según el Art. 13 del Decreto Ley 828 de 1974, las exportaciones de tabaco están exentas y se concede el derecho de recuperar el impuesto soportado.

## 2.3. Impuestos al petróleo

2.3.1. Ley 18.502: esta ley, en su Art. 6, *establece un impuesto específico a los combustibles, que es igual a cierto número de unidades tributarias por metro cúbico. Este impuesto es monofásico y no forma parte de la base imponible del IVA. La ley grava la primera venta o importación de gasolina automotriz y petróleo diesel*<sup>60</sup>. El inc. 8 del Art. 6 establece que "las exportaciones de gasolinas automotrices y petróleo diesel estarán exentas en su venta al exterior, de los impuestos específicos que establece esta ley." Respecto de los tributos establecidos por esta ley que afecten a los exportadores de combustibles, pueden ser recuperados según el sistema establecido para el IVA.

<sup>56</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso. 1995. Pág. 204.

<sup>57</sup> AMIGO, Rubén Oscar y STERNBERG, Alfredo Ricardo, "La Devolución de Impuestos y las Exportaciones". *La Información* N° 727, julio 1990. Pág. 26. Citado por P. MASSONE, *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso. 1995. Pág. 206.

<sup>58</sup> Establecido por el DL 828 de 1974. Este cuerpo normativo tiene como normas complementarias su Reglamento, fijado en el Decreto de Hacienda N° 238 de 1975; la Resolución N° 1.086 exenta de 1978 del SII, y la Ley 19.419. Se trata de un comercio muy controlado.

<sup>59</sup> PROTO LAGUZZI, José, "Informe Económico de marzo, N° 43". Diario *El Mercurio*. 1979.

<sup>60</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso. 1995. Pág. 204.

2.3.2. Ley 19.030: esta ley creó el Fondo de Estabilización de Precios del Petróleo cuyo fin es, según su Art. 1, atenuar las variaciones de los precios de venta internos de los combustibles derivados del petróleo, motivadas por fluctuaciones de sus cotizaciones internacionales. Este fondo consiste en una cuenta especial llevada por el servicio de tesorerías que contiene un patrimonio inicial que puede verse incrementado o disminuido, dependiendo de las fluctuaciones del precio del petróleo. Para determinar cuándo usar el Fondo, la ley establece ciertos hitos referenciales. El principal es el “precio de referencia intermedio”, que es el esperado al mediano y largo plazo en el mercado petrolero. A partir de él se obtienen los “precios de referencia superior e inferior”<sup>61</sup>, que son el “precio de referencia intermedio” más, o menos, su 12.5% (este es el porcentaje mínimo de diferencia). Ambos conforman una “banda” dentro de la cual debe mantenerse el precio del petróleo en el mercado interno. El otro hito referencial es el “precio de paridad”. Este consiste en la cotización promedio semanal observada en los mercados internacionales relevantes de las gasolinas automotrices, nafta para uso en la fabricación de gas de cañería, kerosene doméstico, petróleos diesel, petróleos combustibles y gas licuado, incluidos los costos de transporte, seguros y otros gastos.

Mientras el “precio de paridad” se mantenga dentro de la banda, el Fondo se mantendrá estático. En cambio, si el “precio de paridad” es menor que el “precio de referencia inferior”, operará un impuesto que afectará a la primera venta o importación de los combustibles regulados por la Ley 19.030. Los recursos recaudados incrementarán el Fondo. Por otra parte, si el “precio de paridad” es mayor que el “precio de referencia superior”, operará un crédito fiscal a favor del productor, refinador o importador de los combustibles.

Respecto de la exportación de combustibles, el Art. 7 señala que quienes exporten combustibles y hubieren pagado el impuesto tendrán derecho a su reintegro o devolución. Si el exportador hubiese recibido el crédito fiscal establecido en el Art. 6 letra b) de la Ley 19.030, deberá reembolsarlo, ya que el legislador entiende que se trata de un subsidio y, en caso de una exportación, podría ser objeto de medidas de represalia.

### 3. Tasas

Las tasas son una categoría intermedia entre los impuestos en general y los ingresos de derecho privado<sup>62</sup>. Se parece a los primeros porque las tasas son percibidas por un ente público y tienen la misma estructura jurídica: ambos contienen un presupuesto al cual la ley le asigna el efecto de tener que entregar dinero al Estado. Se asemeja en cambio a los ingresos de derecho privado en que la entrega de dinero tiene como motivo la prestación de un servicio determinado por el ente público, presupuesto al cual la ley le atribuye como consecuencia el pago de una suma de dinero. La diferencia con los impuestos consiste en que el presupuesto en estos dice relación directa o

<sup>61</sup> Estas cantidades, junto con el precio de paridad, están sujetas a variación permanente, se fijan por Decreto Supremo por el Ministerio de Minería, previo informe de la Comisión Nacional de Energía.

<sup>62</sup> GIANNINI, Archille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid, España. 1957. Pág. 50.

indirecta con la capacidad contributiva del sujeto pasivo sin relación alguna con la actividad del ente público<sup>63</sup>. Contrariamente, en la tasa, la actividad estatal debe necesariamente efectuarse para dar nacimiento a la obligación tributaria. Distinguir las tasas de una relación contractual es difícil. No existen criterios absolutos ni elementos materiales de diferenciación, por lo que debe resolverse en cada caso *según el modo en la relación que aparezca legalmente disciplinada. En consecuencia, cuando del conjunto de normas positivas que regulan una determinada relación se desprende que esta ha sido configurada con arreglo al esquema del contrato, la prestación del usuario tiene carácter privado; cuando, por el contrario, resulte que con arreglo a la regulación legal de la relación la fuente de las obligaciones de las partes deba reconducirse no a la voluntad de estas, sino directamente a la ley, la prestación del particular asume el carácter jurídico de tasa*<sup>64</sup>. Para otros autores, *si el servicio se presta en virtud de un "monopolio de derecho", lo que se paga es "tasa"; si el servicio se presta "en concurrencia", lo que se paga es "precio" (aunque haya monopolio, si él es de hecho y no de derecho)*<sup>65</sup>. Es decir, estaremos en presencia de una tasa cuando la actividad realizada por el Estado no puede sustituirse por la actividad de un particular (por ejemplo, las certificaciones sobre estado civil o la legalización). En cambio, estaremos en presencia de un precio y de un servicio de derecho privado otorgado por el Estado cuando la actividad de este puede ser sustituida por la de un particular (por ejemplo, el pago de una mensualidad en una universidad estatal o el servicio postal).

Distinguir en cada caso si se trata de una tasa o la remuneración de un servicio, es importante para diversos efectos. Si nos encontramos frente a una tasa, esta integrará la teoría general de los tributos aplicándosele el principio de legalidad, igualdad, no confiscación, no destinación a un fin específico, etc., categorías no aplicables al precio de un servicio. Las tasas violan totalmente el principio de no destinación a un fin específico, consagrado en el Art. 19 N° 20 incs. 2 y 3 de la Constitución Política. Sin embargo, las tasas establecidas con anterioridad a la Carta de 1980 se mantienen plenamente vigentes por aplicación de la disposición séptima transitoria.

Dentro de los tributos al comercio exterior chileno, encontramos varios con la denominación de tasa como los siguientes:

### 3.1. Aforo por examen

El aforo es un procedimiento consistente en reconocer y clasificar las mercancías y determinar su valor con el fin de aplicar el tributo adeudado por una operación de comercio exterior. La reforma del DFL de Hacienda N° 1 de 1998 distingue entre verificación, examen físico, revisión documental y aforo. La operación de verificación consiste en comprobar que una declaración aduanera contiene todos los datos, menciones y formalidades exigidas, de

<sup>63</sup> GIANNINI, Archille Donato, obra citada. Pág. 52.

<sup>64</sup> GIANNINI, Archille Donato, obra citada. Pág. 58.

<sup>65</sup> BIELSA, Rafael, *Compendio de Derecho Público*. Tomo III. Derecho Fiscal. Buenos Aires. Argentina, 1952. Pág. 360.

modo que sea coherente y constituya una declaración unívoca. El examen físico se define como el reconocimiento material de las mercancías. La revisión documental consiste en examinar la conformidad entre la declaración aduanera y los documentos que le sirvieron de base. Finalmente, el acto de aforo constituye una operación única que consiste en practicar en una misma actuación el examen físico y la revisión documental, de tal manera que se compruebe la clasificación de las mercancías, su valuación, la determinación de su origen, cuando proceda, y los demás datos necesarios para fines de tributación y fiscalización aduanera.

La finalidad básica del aforo es de carácter tributario, sirve para determinar la base imponible con la consecuente aplicación y liquidación del gravamen. En Chile, los tributos al comercio exterior se determinan en conjunto entre el contribuyente y la administración. El despachador hace la respectiva declaración aduanera y calcula el impuesto a pagar para luego ser fiscalizado en forma inmediata por la aduana. Se trata de una determinación mixta.

La anterior es la situación normal. No obstante, existen casos de excepción en que el Servicio Nacional de Aduanas determina de oficio el gravamen. Uno de ellos es el "aforo por examen" establecido en el Art. 84 de la Ordenanza de Aduanas. Para efectuar esta operación, el Servicio Nacional de Aduanas debe, él mismo, reconocer la mercancía; clasificarla; establecer su peso, cuenta o medida; valorarla y calcular los gravámenes aplicables. Sólo se aplica a las declaraciones de importación con tramitación simplificada y a la importación por vía postal. No obstante, en situaciones dudosas, el despachador puede solicitar que la aduana clasifique la mercancía. Por esta actividad la Aduana cobra una tasa fijada en el Decreto de Hacienda N° 704 de 1974. No se contempla específicamente la posibilidad de devolución de la tasa pagada en virtud del aforo por examen en ninguna disposición, pero podríamos considerarla incluida en la expresión "demás gravámenes aduaneros" del Art. 1 de la Ley 18.708.

### 3.2. Tasa aeronáutica<sup>66</sup>

La tasa aeronáutica afecta a toda carga proveniente de un lugar situado fuera del país que llegue a este por vía aérea a los aeropuertos nacionales. Ascende al 2% de los derechos aduaneros que paguen esas cargas o, si están exentas total o parcialmente, este porcentaje se aplica al monto a que alcance el total de la franquicia. Este tributo se cobra por el uso de los aeródromos públicos de dominio fiscal y los servicios destinados a la protección y ayuda de la navegación aérea. Lo recauda el Servicio Nacional de Aduanas y beneficia a la Dirección de Aeronáutica Civil. Es curioso que sólo afecte a la carga procedente del extranjero y no a la nacional que utiliza los mismos servicios. No se contempla específicamente la posibilidad de su devolución en ninguna disposición, pero podríamos considerarla incluida en la expresión "demás gravámenes aduaneros" del Art. 1 de la Ley 18.708.

<sup>66</sup> Regulada por el Art. 9 inc. final de la Ley 16.752 y el Art. 62 del Reglamento de Tasas y Derechos Aeronáuticos, consagrado en el Decreto de Defensa N° 172 del 5-3-74.

### 3.3. Tasa de despacho<sup>67</sup>

La tasa de despacho es un impuesto sustitutivo aplicable a toda mercancía liberada total o parcialmente de derechos aduaneros. Su aplicación es escasa, ya que la mayoría de las liberaciones fueron derogadas. De tasa sólo tiene el nombre, es un simple impuesto al comercio exterior. No se contempla específicamente la posibilidad de su devolución en ninguna disposición, pero podríamos considerarla incluida en la expresión "demás gravámenes aduaneros" del Art. 1 de la Ley 18.708.

Del análisis anterior podemos concluir que el mecanismo del *draw-back* se encuentra ampliamente consagrado en nuestro sistema jurídico, siendo uno de los principales sistemas de fomento a las exportaciones en virtud del cual se incrementa la presencia de los productos chilenos en el exterior.

#### CONCLUSION

Al concluir este estudio, establecimos que el *draw-back* puede referirse tanto a la devolución de tributos pagados por la adquisición de materias primas importadas como también por la compra de insumos internos. Además, luego de un análisis de sus características y naturaleza jurídica, criticamos la distinción entre tributos externos e internos y su artificial proyección en el *draw-back*. Enunciamos también los principios que hacen que un sistema de *draw-back* sea tal y no se transforme en un subsidio a las exportaciones. Finalmente, hicimos una sinopsis de los gravámenes que afectan el comercio exterior chileno y los distintos sistemas de *draw-back* aplicables a cada uno de ellos.

Por lo anterior, podemos concluir que el *draw-back* es una institución ampliamente reconocida en nuestro ordenamiento jurídico en virtud de la cual se incrementa la presencia de los productos chilenos en el exterior.

#### ABREVIATURAS

- GATT-94 : Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, versión año 1994.
- OMC : Organizado Mundial de Comercio
- SII : Servicio de Impuestos Internos
- SNA : Servicio Nacional de Aduanas.

<sup>67</sup> Establecida por el Art. 190 de la Ley 16.464 y modificado por el Art. 23 del DL 910 de 1975.