



**UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO**

DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

**VANESSA VALENTINA ELIZONDO CERDA
MARÍA ELSA PINTO GARRIDO**

Profesor Guía: José Tomás Hurtado Contreras

Santiago, Chile

2004

*Dedicada a nuestros padres, a Cristian y a
Ernesto, por su inagotable paciencia y
ayuda.*

TABLA DE CONTENIDO

DEDICATORIA	ii
TABLA DE CONTENIDO	iii
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I:	
DEL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO	3
1.- CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO	4
1.1 Nociones previas	4
2.- OBLIGACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA JURÍDICO	6
2.1 Nociones previas	6
2.1.1 Sujetos de la obligación	7
2.1.2 Prestación	7
2.1.3 Vínculo jurídico	7
2.2 Relación jurídica tributaria y la obligación tributaria	9
3.- LA OBLIGACIÓN ADUANERA	12
3.1 Definición	12
3.2 Clasificación de acuerdo a su contenido	13

4.- OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA	18
4.1 Definición	18
4.2 La obligación tributaria aduanera en el derecho comparado	20
5.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA	21
5.1 Elementos de toda obligación	21
5.1.1 Sujeto activo o acreedor	22
5.1.2 Sujeto pasivo	23
5.1.3 Prestación	24
5.2 Elementos especiales de la obligación tributaria aduanera	26
5.2.1 Base imponible	26
5.2.2 Hecho gravado	27
5.2.3 Medida del tributo	29
5.3 Naturaleza jurídica de los tributos o gravámenes aduaneros	31
5.3.1 Tasas	33
5.3.2 Impuestos	33
5.3.3 Contribuciones	34
CAPÍTULO II:	
DE LA POTESTAD DEL ESTADO	41
1.- POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	42
2.- POTESTAD ADUANERA DEL ESTADO	44

3.- GENERACIÓN DE LA ACREENCIA FISCAL ADUANERA	45
4.- DERECHOS QUE OTORGA AL ESTADO	47
CAPÍTULO III:	
DE LAS IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES	49
1.- LAS IMPORTACIONES	50
1.1 Definición	50
1.2 Etapas de una importación	52
1.2.1 Presentación de las mercancías ante el Servicio Nacional de Aduanas	53
1.2.2 Presentación de la destinación aduanera	58
1.2.3 Recepción de la destinación aduanera	69
1.2.4 Verificación de la destinación aduanera	71
1.2.5 Aceptación de la destinación aduanera	72
1.2.6 Aforo	74
1.2.7 Liquidación de los tributos	78
1.2.8 Pago de los tributos	79
1.2.9 Legalización de la destinación aduanera	80
1.2.10 Retiro de las mercancías de los almacenes de depósito aduanero	81
1.3 Tributación externa	83
1.3.1 Derechos arancelarios	86

1.3.1.1	Derechos <i>ad valorem</i>	87
1.3.1.2	Derechos específicos	91
1.3.1.3	Sobretasas arancelarias	92
1.3.1.4	Derechos compensatorios	93
1.3.1.5	Derechos <i>antidumping</i>	94
1.3.1.6	Recargo por uso	95
1.3.2	Impuestos arancelarios	96
1.3.2.1	Tasa de despacho	97
1.3.2.2	Impuesto a la mano de obra	97
1.3.2.3	Impuesto artículo 8° Ley N° 18.211	97
1.3.3	Tasas aduaneras	98
1.3.3.1	Almacenaje fiscal	98
1.3.3.2	Tasa verificación aforo	99
1.3.3.3	Tasa admisión temporal	99
1.3.3.4	Tasa aeronáutica	99
1.3.3.5	Interés almacén particular	100
1.3.3.6	Presunción abandono	100
1.4	Tributación interna	102
1.4.1	Impuesto al valor agregado	102
1.4.2	Impuestos de carácter especial del D. L. N° 825 de 1974	104
1.4.2.1	Impuesto del artículo 37	105
1.4.2.2	Impuesto del artículo 42	106
1.4.2.3	Impuesto del artículo 43 bis	106
1.4.2.4	Impuesto del artículo 46	107

1.4.3 Impuesto a los combustibles	108
1.4.4 Impuesto al tabaco	109
1.4.5 Impuesto adicional artículo 59 del D. L. N° 824 de 1974	110
1.4. 6 Impuesto de timbres y estampillas	110
1.5 Información cambiaria de las operaciones de importación	113
1.6 ¿Son confiscatorios o desproporcionados los tributos Aplicables a bienes importados?	115
1.6.1 Principio de proporcionalidad tributaria	117
1.6.2 Principio de no confiscatoriedad impositiva	125
1.6.3 Casos prácticos	132
1.6.4 Conclusiones	140
2.- LAS EXPORTACIONES	155
2.1 Definición	155
2.2 Etapas de una exportación	159
2.2.1 Presentación de las mercancías ante el Servicio Nacional de Aduanas	160
2.2.2 Aceptación o rechazo del documento único de salida	167
2.2.3 Ingreso a zona primaria de las mercancías y autorización de salida	168
2.2.4 Embarque o salida al exterior de las mercancías	175
2.2.5 Documento único de salida legalizado	178
2.2.6 Valor definitivo de la operación de exportación	181
2.3 Tributación externa	183
2.3.1 Sistema simplificado de reintegro a las exportaciones	184

2.3.2 Sistema de reintegro de derechos y demás gravámenes aduaneros	186
2.4 Tributación interna	188
2.4.1 Impuesto al valor agregado	188
2.4.2 Impuesto de carácter especial del D. L. N° 825 de 1974	192
2.4.3 Impuesto a los combustibles	193
2.4.4 Impuesto al tabaco	194
2.5 Información cambiaria de las operaciones de exportación	197

CAPÍTULO IV:

DE LOS REGÍMENES DE EXCEPCIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS	200
--	------------

1.- REGÍMENES TRIBUTARIOS DE EXCEPCIÓN	201
1.1 Nociones previas	201
1.2 Regímenes de excepción de tributos aduaneros	202
1.2.1 Régimen de excepción de pago de gravámenes	203
1.2.2 Régimen de excepción de pago de tributo sustitutivo	204
1.2.3 Régimen de excepción de pago condicional	204
1.2.4 Régimen de excepción de pago postergado	205
1.2.5 Régimen de excepción de devolución de derechos	206

2.- CONSAGRACIÓN POSITIVA DE LOS REGÍMENES SUSPENSIVOS EN NUESTRA LEGISLACIÓN	208
2.1 Características	208
2.1.1 Excepcionales	209
2.1.2 Instrumentales	209
2.1.3 Suspensivos	210
2.1.4 Sujeción al comercio internacional	210
2.1.5 Fiscalización	210
CAPÍTULO V:	
DE LA TRAMITACIÓN ELECTRÓNICA DE LAS IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES	211
1.- GENERALIDADES	212
2.- TRAMITACIÓN ELECTRÓNICA DE LAS IMPORTACIONES	213
2.1 Aspectos generales	213
2.2 Tramitación	216
3.- TRAMITACIÓN ELECTRÓNICA DE LAS EXPORTACIONES	224
3.1 Aspectos generales	224
3.2 Tramitación	226

CONCLUSIÓN	229
BIBLIOGRAFÍA	232

INTRODUCCION

La presente memoria tiene por finalidad aplicar parte de los elementos básicos del derecho tributario al área del derecho aduanero, el motivo se debe a un interés personal en el tema, pero también por considerar que es una materia que ha tenido un escaso desarrollo en nuestro país a pesar de la creciente importancia que día a día va adquiriendo, debido a los tratados de libre comercio que ha suscrito Chile en los últimos años, además de la apertura de las fronteras como condición necesaria de la globalización.

Los objetivos son la recopilación, sistematización y actualización de toda aquella información básica e indispensable relativa a las importaciones y exportaciones, entregando una visión general del tema, reconociendo la gran amplitud de aspectos que es necesario abarcar y teniendo en cuenta las limitaciones para poder llegar a un adecuado manejo de él, debido a la escasa información disponible.

El eje central de esta investigación ha sido los tributos, ya que se presentan como un excelente conductor para enlazar los distintos rasgos de esta interesante materia, favoreciendo una fácil comprensión y promoviendo un estudio de los distintos aspectos que éstos implican. En primer lugar se entrega una definición de derecho tributario aduanero,

considerando como base del mismo, la obligación aduanera, destacando sus elementos y naturaleza jurídica. Luego se desarrolla la tributación que afecta a las operaciones de comercio internacional, para finalizar con un análisis de la confiscatoriedad que puede presentar la carga tributaria de ciertos bienes importados.

Por otra parte, se han desarrollado los pasos necesarios para realizar una operación de comercio internacional, se señalan los avances incorporados por el Servicio Nacional de Aduanas, encargado de su verificación, en materia tecnológica, en la organización del Servicio y en su objetivo de hacer más expeditos los procedimientos, permitiendo el fácil y cómodo acceso a las operaciones a través de internet y agregando información de utilidad en su página web.

El esquema planteado, pretende hacer más comprensible y cercano esta rama de la tributación, proporcionando, en primer término, un marco teórico que permita dejar claras ciertas aristas de esta materia, dar a conocer planteamientos sostenidos por algunos destacados autores, además de reconocer el aporte encontrado en algunas memorias de prueba que demuestran el interés por desarrollar este tema.

CAPÍTULO I:

DEL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

1.- CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

1.1 Nociones previas

Para poder entender el alcance del derecho tributario aduanero, debemos primero ir a un concepto que es comprensivo de aquel, nos estamos refiriendo al derecho financiero, que corresponde a la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamenta la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades¹.

De acuerdo al autor citado dentro del Derecho Financiero se encuentran las relaciones entre el Estado y los sujetos pasivos de la obligación tributaria y las relaciones que se originan entre los particulares derivados del impuesto, por ello debemos entender en primer lugar que el Derecho Financiero abarca lo que denominamos Derecho Tributario y en segundo lugar, como un componente más específico, comprende al Derecho Tributario Aduanero.

¹ MATUS BENAVENTE, Manuel. “*Finanzas públicas: la teoría*”, 3ª ed. Santiago. Jurídica de Chile. 1964. P. 70.

En virtud de lo anterior podemos decir que el Derecho Tributario Aduanero, se refiere a la rama del derecho positivo que se preocupa de la relación entre los particulares y el Estado en lo referente a la aplicación de los tributos, pero sólo aquellos gravámenes que se deriven de las operaciones de comercio internacional, ya sea importación, exportación o tránsito de mercancías.

Dentro de esta rama del derecho se encuentran todos los elementos analizados posteriormente en este trabajo y que tiene como eje central el concepto de obligación tributaria.

2.- OBLIGACION DESDE EL PUNTO DE VISTA JURIDICO

2.1 Nociones previas

La palabra obligación en el Derecho Romano evocaba la idea de una atadura o ligadura que significaba la posición en que se encontraba el deudor respecto de su acreedor.

En el campo del derecho, se entiende como el vínculo jurídico en virtud del cual una persona se encuentra en la necesidad de efectuar una determinada prestación en favor de otra persona, la cual puede consistir en dar una cosa, en hacer o no hacer algo.

Del concepto mencionado anteriormente puede extraerse tres elementos a considerar que son:

2.1.1 Sujetos de la obligación,

2.1.2 Prestación, y

2.1.3 Vínculo jurídico.

2.1.1 Sujetos de la obligación

Se refiere a las personas naturales o jurídicas respecto de las cuales se manifiesta la obligación, distinguiéndose un rol activo que corresponde al acreedor el cual se encuentra en la posición de exigir el cumplimiento de la obligación y por lo tanto, es el beneficiario de ella. Su contraparte, es decir el sujeto pasivo de la obligación que corresponde al deudor se encuentra en la necesidad de realizar la prestación y de no ser así quedar sometido a la responsabilidad establecida por la ley en caso de incumplimiento.

2.1.2 Prestación

Corresponde al elemento objetivo de la obligación y se entiende como la conducta que se exige del deudor, es lo que se debe y consiste en dar alguna cosa, hacer algo, o abstenerse de ejecutar un hecho.

2.1.3 Vínculo jurídico

Corresponde al nexo entre acreedor y deudor y por lo tanto, se obliga al deudor a comprometer su patrimonio para asegurar el cumplimiento de la

obligación, todo esto amparado en el derecho que le otorga la legislación al acreedor para exigir y satisfacer su crédito.

Que exista un vínculo jurídico entre dos personas no es una situación normal, sino excepcional y por ello es que las obligaciones nacen para ser cumplidas, es decir extinguidas mediante la aplicación de algún modo de extinguir entregado por el derecho que puede ser por ejemplo el pago.

Explicado en términos generales el concepto de “obligación”, desde el punto de vista jurídico, procederemos a desarrollar el concepto de obligación hacia el tema que nos ocupa en este estudio, primero refiriéndonos a la obligación tributaria, para luego avanzado el análisis entender la obligación tributaria aduanera propiamente tal.

2.2 Relación jurídica tributaria y la obligación tributaria

En primer lugar debemos afirmar que la relación jurídica tributaria nace a partir de la potestad tributaria del estado y tiene como toda relación jurídica un sujeto activo y otro pasivo, el sujeto activo será en este caso el ente público, y el sujeto pasivo serán los particulares que se encuentran bajo la jurisdicción del ente público.

La relación jurídica tributaria es más amplia que la obligación tributaria, ya que la primera impone al sujeto pasivo una serie de deberes asociados al pago del tributo y que jurídicamente no son considerados una obligación, un ejemplo de ello es que el ente público puede exigir al contribuyente llevar determinados libros y por otro lado se encuentra la facultad del ente público de fiscalizar e inspeccionar dichos libros, o puede ser el derecho del ente a exigir la presentación de determinadas declaraciones y el correlativo deber del contribuyente de confeccionar y presentar tales declaraciones. Todo lo expuesto forma parte de la relación jurídica tributaria, pero no de la obligación tributaria.

En virtud de lo expresado anteriormente es que el profesor Manuel VARGAS VARGAS², afirma que “la relación jurídica tributaria es el género y la relación de obligación tributaria es la especie”, la relación de obligación tributaria viene a ser una relación dentro de otra, que es la relación jurídica de impuesto.

La obligación impone al deudor una determinada conducta avaluable en dinero, que en términos generales puede ser transferir el dominio, construir una casa, no competir, los deberes que impone la relación tributaria no tienen evaluación patrimonial o pecuniaria.

De lo expresado anteriormente podemos concluir que la obligación tributaria es “un vínculo jurídico en virtud del cual alguien tiene el derecho de pretender de otro un determinado comportamiento de contenido patrimonial”³.

La obligación de pagar impuesto corresponde siempre a una persona y la relación jurídico-fiscal es siempre entre dos sujetos, por tanto constituye

² VARGAS VARGAS, Manuel. “*La obligación civil y la obligación tributaria*”. 3ª ed. Santiago. Jurídica de Chile. 1995. P. 18.

³ MASSONE PARODI, Pedro. “*Principios de Derecho Tributario*”. 2ª ed. Valparaíso. EDEVAL. 1979. P. 123.

una relación de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure a través de garantías reales o por privilegios especiales.

La naturaleza de la obligación tributaria se encuentra en el Derecho Público y la única fuente para imponer tributos es la ley “sólo por mandato de esta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla”⁴.

⁴ Ídem, p. 141.

3.- LA OBLIGACION ADUANERA

3.1 Definición

“Conjunto de exigencias que con fundamento en la ley, somete a las personas que cruzan las fronteras de la República sea que pasen o no mercancías, o las hagan pasar, a la potestad aduanera, las cuales determinan la conducta de las personas a hacer o no hacer algo, o a dar una prestación”⁵.

En estricto rigor, y de acuerdo a lo expresado en la definición, existirían no una, sino varias obligaciones aduaneras y susceptibles de ser clasificadas.

⁵ REINUAVA DEL SOLAR, Dagoberto. Análisis sistemáticos de las obligaciones y deberes en Aduana y de la obligación aduanera en especial. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Valparaíso. Universidad Católica de Valparaíso, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 2000. P. 13.

3.2 Clasificación de acuerdo a su contenido

a) Obligaciones de control, que comprende:

- Paso
- Presentación
- Entrega
- Declaración
- Retiro

b) Obligaciones de pago, que comprende:

- Multas
- Obligaciones tributarias

c) Cauciones

Acorde con esta clasificación la obligación aduanera se debe analizar desde tres órdenes distintos, lo que en sentido estricto no corresponde a lo que se entiende por obligación según lo mencionamos anteriormente y para explicarlo, a nuestro juicio es necesario utilizar el concepto antes mencionado de “relación jurídica tributaria”, ya que ella determina una serie de deberes jurídicos que se encuentran ligados al pago del tributo y que en este caso se aplicaría específicamente a un aspecto de la tributación externa, donde situamos al derecho aduanero, en efecto las obligaciones de control según su naturaleza jurídica responden en mayor medida a lo que

entendemos por deberes jurídicos que emanan y son impuestos por la relación jurídica tributaria, en los cuales uno de los sujetos se encuentra en la necesidad de observar un determinado comportamiento ya sea positivo, que implica realizar una conducta, o negativo, que comprende la abstención de realizar una determinada conducta, pero que carece del contenido patrimonial, es decir no es susceptible de ser apreciada pecuniariamente, característica que sí esta presente en la obligación tributaria.

Al respecto VARGAS VARGAS sostiene que se suele enseñar que estos deberes jurídicos constituyen obligaciones accesorias de la obligación principal, que sería el pago del tributo, pero que esto no sería correcto en primer lugar por que no constituyen exactamente obligaciones y respecto al carácter accesorio, éste tampoco existiría porque esos deberes son impuestos con prescindencia del pago del tributo, nacen de la relación jurídica que se crea entre el ente público y el sujeto como consecuencia de la potestad impositiva del primero. Lo anterior podría quedar corroborado en materia aduanera en el inciso 1° del artículo 45 de la Ordenanza de Aduanas, en efecto, señalamos anteriormente que dentro de lo que denominamos “obligaciones de control” se encuentra la presentación, la declaración y el retiro de las mercancías ante el servicio correspondiente y en este sentido el citado artículo prescribe “toda mercancía presentada a la Aduana, cause o no derechos, impuestos, tasas y gravámenes, permanecerá bajo su potestad en los recintos habilitados hasta el momento de su retiro”. Por lo tanto se deberá cumplir con estas “obligaciones”, que de acuerdo a lo ya expuesto no lo serían propiamente, con independencia del pago del

tributo, pero que en todo caso se encuentran fundadas en la ley, que pone en ejecución la potestad aduanera del ente público.

También es necesario analizar este tema desde el punto de vista del incumplimiento, debido a que uno de los efectos de las obligaciones en derecho es que el incumplimiento del deudor trae consigo la ejecución forzada de la prestación todo ello conforme a las reglas del Código Civil, en materia aduanera el cumplimiento de la obligación de pago del tributo se encuentra regulada en el artículo 98 y siguientes de la Ordenanza de Aduanas, que en términos generales dan la facultad de retener las mercancías que están en poder del Servicio Nacional de Aduanas y en caso contrario, perseguirlas y secuestrarlas, tratándose de las “obligaciones de control” el incumplimiento acarrea la responsabilidad penal o infraccional del sujeto.

Respecto a las obligaciones de pago, en ellas están comprendidas las multas, entendiéndolas en el contexto del derecho aduanero, las cuales a pesar de tener un contenido patrimonial, responden a un fundamento distinto del acaecimiento del hecho gravado que da lugar al tributo, sino que tienen su fundamento en la infracción de las disposiciones aduaneras que motiva la aplicación de una sanción o castigo por la comisión de un delito o por una infracción administrativa.

Las multas en materia aduanera pueden clasificarse en:

- Las originadas en virtud de infracciones administrativas, reguladas en los artículos 172 a 175 de la Ordenanza de Aduanas (en adelante O de A), de las cuales podemos diferenciar cuatro categorías:
 - a) Declaraciones erróneas respecto a los manifiestos y demás documentos de la presentación de las mercancías en aduanas (Art. 172 O de A).
 - b) Declaraciones que representen menores derechos que los que corresponde aplicar en los documentos de destinación aduanera (Art. 173 O de A).
 - c) Error en las declaraciones de cualquier género que los empleados de aduanas exijan ya sea con fines estadísticos o de información (Art.174 O de A).
 - d) Cualquier tipo de infracción no comprendida anteriormente, pero que no sean constitutivas de fraude o contrabando (Art. 175 O de A).

- Las que se originan en la comisión de algún delito aduanero, reguladas en los artículos 168 y 176 O de A.

El artículo 168 O de A está dentro de la disposiciones generales y hace la descripción de los delitos de fraude y contrabando, mientras que el

artículo 176 señala la pena que le será aplicable a las personas responsables de estos delitos.

En lo referente a las cauciones, éstas dicen relación con una obligación de garantía en favor del Estado, y que por regla general buscan asegurar su cumplimiento, en la Ordenanza de Aduanas se hace alusión a este tipo de garantía en los artículos que rigen a algunos de los “intervinientes” en los procesos de tráfico internacional, como por ejemplo:

- Artículo 25 en relación con los Agentes de Estiba.
- Artículo 57 en relación con los Almacenistas.
- Artículo 221 en relación con los Agentes de Aduana.

Se debe tener presente que estas cauciones, no están establecidas con respecto a los sujetos en el mismo sentido en que fue dada la definición de obligación aduanera, por el contrario, estas garantías se establecen en relación con personas que se encuentran en la organización interna del derecho aduanero.

4.- OBLIGACION TRIBUTARIA ADUANERA

4.1 Definición

En una primera aproximación podemos recurrir al glosario de la ALADI que concibe la **obligación tributaria aduanera** en los siguientes términos: “corresponde a la obligación que tiene una persona de pagar el monto de los impuestos, tasas, tarifas, multas y otros gravámenes que se adeuden por actos en operaciones aduaneras”.

Para la construcción de una definición es necesario tener presente todos los aspectos antes señalados respecto a una obligación tributaria, por consiguiente en un intento de conceptualización, podemos decir que corresponde a “un vínculo jurídico entre dos sujetos, uno denominado sujeto pasivo que corresponde al propietario, consignante o consignatario de las mercancías sometidas al tráfico internacional, y que se encuentra en la necesidad jurídica de pagar una suma de dinero al sujeto activo identificado con el ente público, producto de la verificación del hecho previsto en la ley para su existencia”.

Otra definición plantea que la obligación tributaria en aduanas se traduce en “la necesidad jurídica de cancelar los tributos exigibles al dueño, consignante o consignatario de mercancías en una operación de tráfico

internacional, según sea la destinación aduanera que éste decida formalizar”⁶.

⁶ *Ibíd.*

4.2 La obligación tributaria aduanera en el derecho comparado

En el Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea se realiza la construcción normativa a partir del concepto de **deuda aduanera**, que engloba todas las situaciones obligacionales en que existe una prestación de dar, de carácter pecuniario contraída por quien importa una mercancía sujeta al pago de arancel; utilizar regímenes suspensivos de derechos, introducir mercancía de forma irregular, sustraer de la vigilancia aduanera una mercancía sujeta a derechos de importación y usar o consumir en una zona o depósito franco una mercancía en condiciones distintas a las previstas.

En el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, la obligación tributaria aduanera es tratada como deuda, y aborda el tema desde un punto más restringido, enfocado particularmente a los tributos generados en aduanas, especialmente los denominados arancelarios y para-arancelarios.

Por último el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), en las leyes propuestas para República Dominicana y Bolivia se distinguió entre las obligaciones tributarias aduaneras de otras obligaciones de pago, dando el carácter a estas últimas de deudas aduaneras, regulando uniformadamente los efectos de unas y otras.

5.-ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA ADUANERA

Para desarrollar este tema que dice relación con los elementos de la obligación tributaria aduanera debemos distinguir entre:

5.1 Elementos que son generales en cualquier tipo de obligación jurídica, y

5.2 Elementos propios de la obligación tributaria.

En este apartado revisaremos cada uno de ellos, pero analizado a través del derecho aduanero.

5.1 Elementos de toda obligación

Estos elementos son:

5.1.1 Sujeto activo o acreedor

5.1.2 Sujeto pasivo

5.1.3 Prestación

5.1.1 Sujeto activo o acreedor

Es aquel sujeto titular del crédito, es decir aquella parte que se encuentra en la posición de exigir el cumplimiento de la prestación debida.

En general en materia tributaria el sujeto activo corresponde al ente público, esto no se ve alterado en materia aduanera ya que el acreedor en esta obligación es el Estado, que en su dimensión patrimonial de Derecho Público recibe la denominación de Fisco.

Es importante mencionar que en esta materia existen dos aspectos distintos, por una parte está la labor de fiscalización y por otra la representación en la función recaudadora, estas tareas están encargadas por la ley al Servicio Nacional de Aduanas, que según el artículo 1° O de A corresponde a “[...] un Servicio Público, de administración autónoma, con personalidad jurídica, de duración indefinida y se relacionará con el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda. Este servicio será denominado para todos los efectos legales como ‘Institución Fiscalizadora’ y su domicilio será la ciudad de Valparaíso.

A este servicio le corresponderá vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos de la República, intervenir en el tráfico internacional para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes

y de generar las estadísticas de ese tráfico por las fronteras, sin perjuicio de las demás funciones que le encomienden las leyes”.

5.1.2 Sujeto pasivo

Se refiere en términos generales a la parte en la obligación que se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir una determinada prestación, en materia tributaria se conoce genéricamente como contribuyente y corresponde a aquella persona que está obligada en virtud de un hecho que se le atribuye directamente. Si entendemos que es el acto de importar el sujeto al pago de derechos aduaneros, entonces debemos concluir que el sujeto pasivo será aquel que realice tal operación de importación.

En materia aduanera el sujeto pasivo recibe una denominación particular, esto queda de manifiesto en el inciso 1° del artículo 219 O de A que prescribe “Todos los consignantes y consignatarios responderán por el monto total de sus obligaciones aduaneras”. Por **consignantes** se refiere a los sujetos involucrados en el envío de mercancías al exterior, en cambio el **consignatario** es aquella persona en favor de la cual se han extendido los documentos de transporte que amparan las mercancías, especialmente el conocimiento de embarque.

En este sentido es necesario mencionar que en materia aduanera puede existir la representación de estos sujetos y aunque los efectos recaen en ellos mismos y jurídicamente hablando no existen otros sujetos pasivos que los ya mencionados, es la propia ley la que ordena para proceder válidamente, que opere esta representación en los casos de despacho de las mercancías y de acuerdo a la Ordenanza de Aduanas, quien asume esta representación son los **agentes de aduanas**, en virtud de un contrato de mandato regido sustancialmente por la Ordenanza y sus Leyes Complementarias. La ley en esta materia hace también responsable al mandatario del pago de todos los gravámenes, cualquiera sea su naturaleza y finalidad, cuya aplicación y fiscalización corresponda al Servicio de Aduanas⁷. De acuerdo a esto debemos concluir que estamos ante un caso de solidaridad pasiva legal.

5.1.3 Prestación

Comúnmente se identifica como el objeto de la obligación y puede estar constituido por un dar, un hacer o un no hacer, sin perjuicio de ello la doctrina es casi unánime al señalar que en las deudas de carácter tributario

⁷ Ordenanza de Aduanas, artículo 224 “El Agente de Aduanas, hasta el monto de su caución, más la provisión de fondos, junto con su comitente, quedarán solidariamente obligados al pago de todos los gravámenes, cualesquiera sean su naturaleza y finalidad, cuya aplicación y fiscalización correspondan al Servicio de Aduanas”.

siempre está constituida por una obligación de dar y esta obligación siempre es referida a una suma de dinero determinada o determinable.

Es necesario hacer presente que para gran parte de la doctrina la prestación en la relación jurídica tributaria puede traducirse en una obligación de hacer, citándose como ejemplo el caso de adherir o inutilizar una estampilla, el uso de especies valoradas y su inutilización, ellas constituyen un hacer y no un dar, ya que el contribuyente no pierde la propiedad, ni la posesión de tales valores.

Por ello hay autores que sostienen que no es exacto que la obligación tributaria deba tener necesariamente como contenido el pago de una suma de dinero, pero que no es menos cierto que esta es la figura más característica y más frecuente del impuesto⁸.

A nuestro juicio en este sentido se debe aplicar lo dicho sobre la obligación tributaria y la relación jurídica tributaria. Al respecto cabe también mencionar que la Ordenanza de Aduanas cuando se refiere a la obligación tributaria aduanera sólo hace referencia al pago de una suma de dinero y señala en su artículo 100 que “el pago de los derechos, impuestos, tasas, tarifas, multas y otros gravámenes se hará en dinero efectivo, vale vista, cheque, letra bancaria u otro medio autorizado por la ley”.

⁸ MASSONE PARODI, Pedro, ob. cit. en nota 3, p. 8.

5.2 Elementos especiales de la obligación tributaria aduanera

Estos elementos son:

5.2.1 Base imponible

5.2.2 Hecho gravado

5.2.3 Medida del tributo

5.2.1 Base imponible

Corresponde en términos generales a la suma sobre la cual se debe aplicar el impuesto de acuerdo a cada operación gravada, se refiere al aspecto material del hecho gravado que siendo mensurable o reducible a expresión numérica, sirve de fundamento de cálculo del monto líquido a pagar del impuesto, cabe precisar que en esta materia la tributación se realiza básicamente en función del Arancel, instrumento inequívoco y uniforme de clasificación de las mercancías, en donde se ubican como unidades codificadas a las cuales se les asigna la medida del impuesto para calcular el monto a pagar.

En síntesis, se refiere a la magnitud sobre la que se aplica la tasa del impuesto que debe estar determinada por la ley para cada caso, es necesario precisar que magnitud alude a un concepto de medición la que debe realizarse con arreglo a un procedimiento legal previamente establecido.

En esta materia es necesario hacer algunos alcances respecto a los llamados derechos de aduanas, que han aceptado la siguiente clasificación:

- Derechos específicos
- Derechos *ad valorem*

5.2.2 Hecho gravado

La mayoría de la doctrina tributarista lo define como el presupuesto fáctico previsto por la ley, que al ser realizado por el sujeto de la obligación, hace surgir la obligación de pago de los tributos. La determinación de un hecho como generador de pago obedece a una decisión política que tiene estrecha relación con el enfoque económico que tiene el Estado y las consecuencias positivas o negativas que esta calificación tendrá para el país.

Como primera aproximación podemos decir que el hecho gravado en la obligación tributaria aduanera corresponde al paso de las mercancías por una frontera aduanera, ahora bien siendo más precisos debemos considerar el caso de la exportación como destinación aduanera, que queda sujeta respecto a su afectación a la tributación del artículo 111 O de A que dispone “La exportación de mercancías no estará afecta al pago de derechos, a menos que una ley las grave expresamente”. Es de toda lógica concluir que

en nuestra legislación esta destinación no tiene el carácter de hecho gravado respecto de los impuestos aduaneros.

Desde el punto de vista de la importación, hay que señalar que se encuentra establecido el hecho generador de la obligación tributaria aduanera tanto en el Arancel Aduanero como en la Ordenanza de Aduanas, así el artículo 102 O de A prescribe “las mercancías que se importen al país deberán pagar los derechos de importación, quedando liberadas de dicho pago sólo las mercancías expresamente declaradas exentas por la ley”.

En este punto es importante destacar que a partir de la redacción de la norma pareciera indicar que lo gravado por la ley no es la operación de importación, sino que se grava el objeto de la misma, es decir las mercancías, no obstante ello, debe entenderse que lo gravado es la operación de importación y ésta corresponde de acuerdo a su definición legal establecida en el artículo 2º N° 3 O de A a “[...] la introducción legal de mercancía extranjera para su uso o consumo en el país”.

A partir de esta definición es necesario hacer algunas precisiones, en primer lugar respecto a la palabra “introducción”, se debe entender ingreso o entrada, la que puede ser desde fuera de los límites de la República, como también desde el territorio nacional sujeto a tratamiento aduanero especial, esto quiere decir que existen áreas de nuestro territorio nacional que se encuentran por mandato de la ley, sujetas a condiciones impositivas excepcionales, por ello se entiende que las mercancías se encuentran

nacionalizadas dentro de ese territorio, pero extranjeras respecto de su entrada al resto del país, en este mismo sentido se puede citar el artículo 34 O de A que prescribe al respecto “todas las mercancías que ingresen al país desde el extranjero o de zona de tratamiento especial, quedaran sometidas a la potestad de la Aduana”.

Es necesario que esta entrada de mercancías sea legal, entendiendo por tal la que se realiza cumpliendo los requisitos y formalidades que señala la ley, respecto a las obligaciones de paso, presentación, entrega y declaración.

En términos generales, el hecho generador es el paso de las mercancías a través de la frontera y su fundamento jurídico, el permiso que da el Estado para la entrada o salida de las mismas, lo que vincula al tributo con la soberanía del Estado sobre su territorio y finalmente con la potestad tributaria del ente público.

5.2.3 Medida del tributo

Cuando hablamos de medida del tributo queremos referirnos al elemento numérico proporcional que aplicado sobre la base imponible permite obtener la liquidación del impuesto a pagar por el sujeto pasivo de la

obligación tributaria. En materia tributaria es conocido como la tasa del impuesto.

Esta medida o tasa en materia aduanera está fijada en un instrumento llamado Arancel. Así la tributación que afecta una importación será desarrollada en el capítulo tercero del presente trabajo, pero en términos generales sería la siguiente:

- Derechos Arancelarios
- Impuestos Arancelarios
- Tasa Aduaneras
- Impuesto al valor agregado
- Impuestos de carácter adicional del D. L. N° 825 de 1974
- Impuesto a los combustibles
- Impuesto al tabaco
- Impuesto adicional artículo 59 D. L. N° 824 de 1974
- Impuesto de timbres y estampillas.

5.3 Naturaleza jurídica de los tributos o gravámenes aduaneros

Los tributos o gravámenes aduaneros son los que exige coactivamente el Estado como consecuencia de la importación y la exportación de mercancías a través de sus fronteras, o por la prestación de servicios. Se deben excluir del concepto las prestaciones voluntarias que se relacionan con las operaciones de importación como por ejemplo los precios por utilizar instalaciones portuarias.

Antiguas doctrinas señalaban que los derechos aduaneros constituían “derechos in rem”, pero hoy existe consenso en el carácter personal del vínculo que lo origina, aún cuando de la redacción de los textos legales pareciera que lo gravado sería las mercancías.

Para algunos autores la obligación de pagar el impuesto aduanero, no sería una obligación ex lege y ni siquiera una obligación, sino una carga que recae sobre el objeto sometido al tributo, el pago del derecho aduanero sería la condición que hace posible el tráfico de las mercancías y sólo existiría obligación en el sentido que quien quiera introducir una mercancía en el tráfico debe satisfacer primero esta obligación, por lo tanto en este sentido la obligación aduanera no tendría la forma de crédito frente a una persona determinada, sino la de una carga sobre una cosa específica, en conclusión

el impuesto aduanero no recae sobre un deudor determinado, sino sobre una cosa, como un derecho real⁹.

Se ha señalado, que estos autores que sostienen la teoría ya mencionada, confunden el concepto de “garantía real” con el de obligación “en la cosa”. Los bienes están sujetos al pago del tributo en función de la garantía real que se adiciona a la persona del deudor.

En los Estados modernos, la mayor cantidad de los recursos deriva del poder de imposición, poder que se traduce en tres categorías bien diferenciadas:

- Las tasas,
- Las contribuciones especiales, y
- Los impuestos.

Esta diferenciación, corresponde a categorías históricas y dependen de las condiciones de tiempo y de lugar determinado, respondiendo al concepto de necesidad pública de los distintos países¹⁰.

⁹ MAZZ, Addy. “*Gravámenes al Comercio Exterior*”. 2ª ed. Valparaíso. Fundación de Cultura Universitaria. 1989. P. 40.

¹⁰ AHUMADA, Guillermo. “*Tratado de Finanzas Públicas*”. Córdoba. Assandri. 1948. P. 184.

En este mismo sentido se ha entendido que los ingresos ordinarios de Derecho Público se clasifican en dos grupos:

- Tasas, y
- Impuestos.

5.3.1 Tasas

Se define como la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos.

5.3.2 Impuestos

Corresponden a la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas, en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al

contribuyente, al momento del pago, un servicio o prestación individual destinado a financiar los egresos del Estado¹¹.

5.3.3 Contribuciones

Es definida como la prestación pecuniaria que es adeudada por quien encontrándose en una determinada situación, experimenta una particular ventaja económica por el efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes dicha actividad beneficia de una manera indistinta, o por quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una actividad lucrativa, provocan el aumento en el gasto del ente público¹².

La distinción descansa en el hecho que cuando el Estado cobra una tasa proporciona un servicio individual y personal a quien se la paga, en el caso del impuesto no se considera una retribución directa e inmediata de un servicio que presta, no existe equivalencia entre el impuesto y un servicio

¹¹ MATUS BENAVENTE, Manuel, ob. cit. en nota 1, p. 70.

¹² REINUAVA DEL SOLAR, Dagoberto, ob. cit. en nota 5, p. 32.

que recibe el particular del Estado. El impuesto aparece como una carga general a quien tiene capacidad contributiva.

El impuesto sería entonces aquella prestación monetaria que el Estado exige de los particulares en uso de su potestad impositiva, en los distintos casos establecidos en la ley, sin mediar ninguna prestación recíproca determinada con el fin de financiar sus egresos, sin perjuicio de la consecución de otros objetivos.

Un tema importante en esta distinción es referente a la coerción del Estado, que en el caso de las tasas no es tan evidente, dado que ellas sólo se cobran a quien hace uso de ciertos servicios, por lo tanto sería el propio particular el que voluntariamente se somete a la imposición, pero en estricto rigor, la coerción es igualmente efectiva aunque sea más atenuada, ya que el Estado actúa en forma generalmente exclusiva y en actividades a que los particulares no atienden.

De lo expresado anteriormente se puede distinguir en materia aduanera los impuestos que históricamente se han llamado “derechos de Aduana” y las tasas que corresponden al servicio prestado, por ejemplo la Tasa de Despacho sobre mercancías liberadas total o parcialmente. También podemos señalar de la clasificación general, las contribuciones establecidas

sobre artículos importados de países extranjeros, son impuestos indirectos al consumo¹³.

De acuerdo a lo expresado por GUTIERREZ CARRASCO, en materia aduanera, encontraríamos las tres categorías de imposición, en efecto respecto a la naturaleza jurídica de los tributos de aduanas no existe consenso en la doctrina, por el contrario se dan fundamentos en distintos sentidos para calificarlas dentro de una u otra categoría.

Respecto a su calificación como impuesto, se han dado los siguientes argumentos, que han venido a rebatir los ya dados por la doctrina para quitarles el carácter de tal¹⁴:

- En primer lugar respecto a la afirmación de que los derechos de aduanas tienen una función protectora de la economía nacional por sobre el rol que caracteriza a los impuestos de ser una fuente de ingresos para el Estado, no puede hoy mantenerse como una postura seria, debido principalmente a la globalización del comercio exterior, que ha llevado a la liberalización de las barreras arancelarias, disminuyendo sustancialmente las tasas de los derechos de aduana. De ello debe concluirse que el fundamento de la aplicación del

¹³ GUTIÉRREZ CARRASCO, Octavio. Nociones de Derecho Aduanero Chileno. Revista de Derecho Económico. (35) : 48. Abril – Septiembre 1971.

¹⁴ REINUAVA DEL SOLAR, Dagoberto, ob. cit. en nota 5, p. 34.

arancel aduanero no es otro que la recaudación o más bien, la generación de ingresos para el estado, lo que constituye una función propia de los impuestos.

- En el sentido anterior, respecto del rol protector de la economía nacional, se trata de asimilar al rol que cumple el impuesto IVA en las importaciones, y si su aplicación puede considerarse una barrera proteccionista, en el caso de ser afirmativa la respuesta ¿Ese hecho le quita el carácter de impuesto?, esta pregunta claramente para el autor debe responderse negativamente. Con ello se intenta demostrar que aunque tenga una función proteccionista ello no es suficiente para quitarle su naturaleza jurídica de impuesto.

- En relación a las modalidades de impuestos aduaneros el hecho de tener el carácter de específicos (aquellos que se aplican sobre el peso o dimensión de las mercancías) no sería una razón para quitarles el carácter de tal, señalando que en Chile han existido este tipo de modalidades sin que se haya discutido en ningún caso su naturaleza de impuesto. En este argumento el autor no mencionó a que impuestos se refería.

- Otro argumento que es analizado es la afirmación que los derechos de aduana corresponden a una **carga**, para el autor sería inconsistente con el propio concepto que se tiene de carga, ya que ella involucra,

como resultado de la omisión, sólo la pérdida del beneficio que para el particular ésta reporta, lo que en la especie no ocurre, debido a que el incumplimiento en el pago de los derechos de aduana trae aparejado una serie de sanciones de orden administrativo, penal y pecuniario, que van más allá de la mera pérdida del beneficio directo de la operación, en conclusión con el establecimiento de las sanciones se desnaturaliza el carácter de “carga” que éstos derechos pudieran tener.

Por las razones ya expuestas se considera a los derechos de aduanas jurídicamente un impuesto siendo aplicables las clasificaciones doctrinarias en atención a sus características, por ello se les debe considerar como **impuestos externos**, toda vez que la naturaleza del hecho gravado es una operación de tráfico internacional, ya sea una importación o teóricamente una exportación; serían además **indirectos**, en el sentido que no grava directamente a una persona o a un patrimonio, sino que a actos que denotan capacidad contributiva y finalmente serían **proporcionales**, pues su medida se establece basándose en una razón matemática variable, obtenida de la aplicación de un porcentaje sobre una base de cálculo determinada por un aspecto del acto gravado, que sería el valor de la mercancía.

En este mismo sentido se ha planteado controversia acerca de la naturaleza jurídica de los impuestos aduaneros en otras legislaciones, siendo pertinente citar el caso del derecho uruguayo, en que parte de su doctrina

sostiene que “los tributos aduaneros son claramente obligaciones coactivas que se distinguen por la estructura de su presupuesto de hecho, en tasas, impuestos y contribuciones. Si su hecho generador se vincula con la actividad del Estado, será tasa y si es independiente de ésta, siempre relacionado con operaciones de importación, exportación o tránsito constituirá un impuesto, existiendo ambos tipos de gravámenes”¹⁵.

Al analizar la tributación aduanera que afecta a una importación, se habla del concepto de gravámenes aduaneros y éste dice relación con un término genérico que abarca los tres tipos principales y se le define como el conjunto de tributos a que están afectas las mercancías en su introducción legal al país, llámese éstos derechos, impuestos o tasas.

Es interesante señalar que de acuerdo con los tributos aplicables a una operación de importación, existen algunos de ellos que se identifican claramente con lo conocido doctrinariamente como tasa, estas serían las tasas aduaneras como el almacenaje fiscal, la tasa verificación de aforo, la tasa administración temporal, en que existe un servicio prestado a la mercancía en su introducción al país. Pero no se debe desconocer que mediante el pago del tributo se permite la importación o exportación de las mercancías, el estado impone una carga para realizar dicho tránsito, es decir para lograr la nacionalización de éstas lo que se traduce finalmente en un

¹⁵ MAZZ, Addy, ob. cit. en nota 9, p. 44.

servicio prestado al particular y que se materializa en un beneficio para él, por ello es que resulta forzoso concluir que los tributos en materia aduanera no son otra cosa que tasas de acuerdo al concepto doctrinario que de ella se tiene, en este mismo sentido puede que para el ordenamiento jurídico de un país, en un momento dado, el derecho de aduana no constituya un impuesto que se adeuda por el paso de la frontera, sino una carga a que está sometida tal paso, o más exactamente, la nacionalización de las mercancías extranjeras. En otras palabras y usando la terminología correcta, puede ser que el derecho de aduana no sea un impuesto, sino una tasa¹⁶.

¹⁶ BERLIRI, Antonio. “*Principi*”. V. II, tomo I, p. 89, citado por MASSONE PARODI, Pedro, ob. cit. en nota 3, p. 125.

CAPÍTULO II:

DE LA POTESTAD DEL ESTADO

1.- POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

La potestad tributaria que pertenece al ente público consiste en la facultad o la posibilidad jurídica del ente de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan dentro de su jurisdicción.

En nuestro derecho positivo el ejercicio de la potestad tributaria se encuentra limitada por ciertos principios incorporados en la Constitución Política de la República, entre los cuales es necesario mencionar que la única fuente de los tributos es la ley y corresponde, como iniciativa exclusiva del Presidente de la República, imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

Por otro lado dentro de las llamadas garantías constitucionales que implican la protección de los individuos frente al Estado se consagra la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas, además que en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, lo que se relaciona con el derecho de propiedad respecto de lo que trataremos más adelante en atención a si los

tributos aplicables a las importaciones podrían considerarse como confiscatorios o al menos desproporcionados.

La potestad tributaria da origen a una relación jurídica tributaria o relación jurídica de impuesto que tiene dos sujetos, uno activo que es el ente público y otro pasivo que se refiere a los particulares que se encuentran al alcance de la jurisdicción del ente público.

2.- POTESTAD ADUANERA DEL ESTADO

Se entiende por potestad aduanera el conjunto de derechos y facultades que la ordenanza y demás disposiciones legales atorguen al Servicio de Aduanas para exigir la observancia de las leyes y reglamentos que éste debe aplicar y para sancionar a quienes lo infrinjan en la forma establecida en la ley.

El artículo 2° N° 1 O de A define la **potestad aduanera** como “el conjunto de atribuciones que tiene el Servicio para controlar el ingreso y salida de mercancías hacia y desde el territorio nacional y para dar cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias que regulan las actuaciones aduaneras. Quedan también sujetas a dicha potestad las personas que pasen por las fronteras, puertos y aeropuertos, y la importación y exportación de servicios respecto de los cuales la ley disponga intervención de la Aduana.

Asimismo, esta potestad se ejerce respecto de las mercancías y personas que ingresen o salgan de zonas de tratamiento aduanero especial”.

3.- GENERACION DE LA ACREENCIA FISCAL

Etapas previas al nacimiento del crédito fiscal son la recepción de las mercancías y su almacenamiento, las que motivan una mera pretensión al tributo. La potestad aduanera da derecho a retener las mercancías hasta que se les dé una destinación definitiva y, aún, a perseguirlas o secuestrarlas si hubieran salido de su poder.

Por lo tanto para que nazca el crédito fiscal, es necesaria la concurrencia de ciertos supuestos, estos son:

- Que las mercancías estén destinadas a un acto legal de importación o de exportación,
- Que existan derechos que cobrar,
- Que el interesado solicite la respectiva destinación aduanera, y
- Que se determine el monto del tributo.

Los derechos de aduana son impuestos de declaración. La actuación del contribuyente se verifica, por tanto, mediante un documento (póliza), que en el caso de una **importación**, cumple un doble objeto: es un pedido, en el que se señala la destinación, importación para el uso o consumo en el país, y es también una declaración tributaria (individualización en términos de quedar encuadrada en una determinada y excluyente partida o glosa arancelaria), fijando el quantum impositivo.

El Servicio Nacional de Aduanas mediante la operación técnica del aforo y un cálculo matemático (liquidación) hace dicha determinación o acertamento.

La determinación del impuesto por parte de la autoridad aduanera no crea derechos, sino que es una función meramente declarativa. El acertamento es una condición para la exigibilidad actual del crédito fiscal, esto será cierto en caso de producirse alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando el interesado, conforme a la normativa legal, solicita el cambio de destinación (como en el caso que pendiente el trámite de la importación, se reexporta la mercancía);
- Cuando el interesado no desea proseguir con el desaduanamiento, lo que constituye abandono de las especies, sea real o presuntivo;
- Cuando se reclama de la determinación en razón de defectos u omisiones que el interesado supone existen en el aforo o en la liquidación de los derechos, dando origen a un procedimiento de lo contencioso-administrativo, al que se pone término por un fallo, el cual puede serle favorable y en ese caso se modificará la determinación y monto del tributo exigido.

Sigue a la liquidación, un breve término para el entero de los derechos, impuestos y demás gravámenes que cause la importación, según los datos que arroje la póliza, no reclamada, y una vez cancelados, las mercancías quedan desaduanadas, a la libre disposición de sus dueños, es decir nacionalizadas, para su uso o consumo en el país.

4.- DERECHOS QUE OTORGA AL ESTADO

El artículo 98 O de A referente a la obligación tributaria, señala “Los derechos, impuestos, multas y otros gravámenes que se adeuden por actos u operaciones aduaneras, deberán ser pagados en la forma y plazos que fije esta ordenanza y los reglamentos”.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo citado, siempre que el pago estuviere total o parcialmente insoluto, las Aduanas podrán retener las mercancías si están en su poder y en caso contrario, perseguirlas y secuestrarlas, sin perjuicio de que la responsabilidad proveniente de hechos punibles pueda hacerse efectiva, además sobre el patrimonio de los infractores.

Por su parte el artículo 26 O de A referente al ejercicio de la potestad aduanera, señala “las mercancías responderán directa y preferentemente al Fisco por los derechos, impuestos, tasas, gastos y multas a que diere lugar”.

En virtud de lo expresado anteriormente podemos afirmar que la obligación tributaria otorga ciertos derechos al Fisco para que así pueda garantizar su cumplimiento, y estos derechos se traducen en:

- Derecho de prenda aduanera, por el cual las mercancías responden directa y preferentemente al fisco por los derechos de aduana,

incluyendo las tasas, gastos y sanciones que originare, de manera que podrá retenerlas perseguirlas y secuestrarlas.

- Derecho de otorgarle un crédito privilegiado de primera clase (artículos 249 O de A y 2.472 del Código Civil).
- Derecho de hacer de propiedad del Estado, para el sólo efecto de su enajenación, las mercancías abandonadas, expresa o presuntivamente, y las que han sido objeto de comiso administrativo o por vía de pena.

El pago del impuesto es, normal y generalmente, el modo de extinguir la obligación tributaria aduanera. Respecto a la aplicación de otros modos de extinguir obligaciones que nos reconoce el derecho privado, no son todos ellos aplicables a las relaciones de Derecho Público, es por ello que cada caso deberá examinarse bajo esta óptica.

No tiene cabida la novación y la compensación, en cuanto a la transacción y la condonación o remisión sólo si una ley las consiente, ellas tienen lugar, quedan, por lo tanto, aplicables la prescripción, la confusión, la pérdida de la cosa que se debe y algunos modos extintivos propios del Derecho Aduanero, tales como el abandono de la mercancía y el cambio de destinación.

CAPÍTULO III:

DE LAS IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES

1.- LAS IMPORTACIONES

1.1 Definición

Conforme al artículo 2° número 3 O de A **importación** es “la introducción legal de mercancía extranjera para su uso o consumo en el país”.

Para que estemos en presencia de una importación deberán concurrir copulativamente los siguientes requisitos¹⁷:

i) Que se trate de mercancía extranjera

Según lo dispuesto en el artículo 2 número 2 O de A es mercancía extranjera todos los bienes corporales muebles que provienen del exterior y cuya importación no se ha consumado legalmente, aunque sea de producción o manufactura nacional, o que, habiéndose importado bajo condición, ésta deje de cumplirse.

ii) Que la introducción de la mercancía al país sea legal

La mercancía extranjera debe ingresar al país por los canales y en la forma que dispone la legislación nacional, especialmente la aduanera.

¹⁷ PFEFFER URQUIAGA, Francisco y MARMOLEJO GONZÁLEZ, Crispulo. *Regulación del Comercio Internacional en el Derecho Chileno*. Santiago. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Central de Chile. 1999. Pp. 105 y siguientes.

Asimismo dice relación con la licitud de las mercancías, esto es que se trate de bienes cuya comercialización, consumo o uso esté autorizado o permitido en el país.

En caso que no se cumpla con este requisito estaremos en presencia de un contrabando.

De acuerdo a la calificación que el Servicio Nacional de Aduanas efectúe de las mercaderías, no todos los ingresos de bienes al país constituirán una importación. Este organismo determinará el trato y denominación de las mercancías conforme a la manifestación que efectúe la persona encargada de su introducción y que se denomina “destinación aduanera”.

iii) Que el destino de ellas sea para su uso o consumo en el país

Es posible que la importación tenga por objeto el uso de un bien en el país como por ejemplo importar una máquina para su arriendo a terceros. Pero un bien también puede ser importado para su consumo en el país, donde estaremos en presencia de un acto de enajenación o traspaso de la propiedad de la mercancía, así será el caso de la importación de productos alimenticios al país.

1.2 Etapas de una importación

Debemos tener presente que la tramitación de una importación sólo pueden efectuarla los funcionarios o personas habilitadas para ello por el Servicio Nacional de Aduanas, y que conforme al artículo 216 O de A son los Despachadores de Aduana, entendiéndose por tales a los Agentes de Aduana y a los consignantes y consignatarios con licencia para despachar. Por consiguiente, las gestiones, trámites y demás operaciones que se efectúen ante la Aduana, en relación a las destinaciones aduaneras, sólo pueden ser realizadas por dichas personas.

Conforme a nuestra legislación aduanera, en una importación podemos distinguir las siguientes etapas:

1.2.1 Presentación de las mercancías ante el Servicio Nacional de Aduanas

1.2.2 Presentación de la destinación aduanera

1.2.3 Recepción de la destinación aduanera

1.2.4 Verificación de la destinación aduanera

1.2.5 Aceptación de la destinación aduanera

1.2.6 Aforo

1.2.7 Liquidación de los tributos

1.2.8 Pago de los tributos

1.2.9 Legalización de la destinación aduanera

1.2.10 Retiro de las mercancías de los almacenes de depósito aduanero.

1.2.1 Presentación de las mercancías ante el Servicio Nacional de Aduanas

De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 9 y 16 O de A, el paso de las mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos sólo podrá efectuarse legalmente por los puntos habilitados que determine el Presidente de la República, estas mercancías que entren o salgan por los lugares habilitados deberán ser entregadas a la Aduana en el punto de su Zona Primaria que señale el administrador o jefe de ella a solicitud del consignatario o de oficio. Agrega el artículo 35 del mismo cuerpo que “las mercancías introducidas al territorio nacional deberán ser presentadas a la Aduana” y conforme al artículo 34 O de A “todas las mercancías que ingresen al país desde el extranjero o de zona de tratamiento aduanero especial, quedarán sometidas a la potestad de la Aduana”.

Podemos definir la **presentación de las mercancías ante la Aduana** como un acto que se perfecciona mediante la entrega a la Aduana de ciertos documentos, entre los cuales se incluye el manifiesto de carga, que hace la persona a cargo de un vehículo.

El artículo 35 O de A señala “...todo vehículo al momento de su llegada o salida del territorio deberá presentar, a través del conductor o de su representante, a la Aduana correspondiente al lugar de su ingreso o salida, los siguientes documentos:

- 1) Manifiesto de carga general incluyendo las provisiones y rancho.

- 2) Lista de pasajeros y tripulantes.
- 3) Guía de correos...”

Según lo dispone el artículo 37 O de A “por la sola presentación de los documentos mencionados a la Aduana respectiva, se entenderá que el vehículo ha sido recibido por el Servicio y las mercancías presentadas ante él. Si la presentación de los documentos se hace por vía electrónica, se estará a la recepción efectiva del vehículo y en esa misma oportunidad se entenderán presentadas las mercancías...”.

Conforme a lo anterior, podemos concluir que se cumple con el trámite de la presentación de las mercancías, ante la Aduana respectiva, con la exhibición de los siguientes documentos:

- Manifiesto de carga, “documento, suscrito por el conductor o por los representantes de la empresa de transportes, que contiene la relación completa de los bultos de cualquier clase a bordo del vehículo con exclusión de los efectos postales y de los efectos de los tripulantes y de los pasajeros” (Artículo 32 letra a) O de A);
- Lista de pasajeros y tripulantes, y
- Guía de Correos, “lista de los efectos postales entregados a recibidos por el Servicio de Correos” (Artículo 32 letra h) O de A).

La persona que debe exhibir estos documentos es el conductor, que según el artículo 32 letra c) O de A es “la persona a cargo de un vehículo, y por ficción, los Agentes o representantes legales de las empresas de

transporte”, y por vehículo debemos entender, según la letra a) de dicho artículo, “cualquier medio de transporte de carga o de personas”.

El artículo 44 O de A señala que “las mercancías introducidas al territorio nacional deberán ser trasladadas y entregadas en un lugar habilitado, con excepción de las que se encuentren a bordo de naves o aeronaves que hagan escala en el territorio nacional.

Las mercancías sólo podrán ser embarcadas, desembarcadas o transbordadas en las zonas primarias”.

Agrega el artículo 45 O de A “toda mercancía presentada a la Aduana, cause o no derechos, impuestos, tasas y gravámenes, permanecerá bajo su potestad en los recintos habilitados hasta el momento de su retiro”.

Las mercancías que ingresen al país por vía terrestre serán entregadas a la Aduana correspondiente al punto por el cual hayan entrado, y las que ingresen por vía aérea serán entregadas directamente a la Aduana del aeropuerto indicada en la manifestación de dichas mercancías. La entrega debe efectuarse en la zona primaria, esto es en “el espacio de mar o tierra en el cual se efectúan las operaciones materiales marítimas y terrestres de la movilización de las mercancías el que, para los efectos de la jurisdicción de la Aduana es recinto aduanero y en el cual han de cargarse, descargarse, recibirse o revisarse las mercancías para su introducción o salida del territorio nacional” (Artículo 2 número 5 O de A).

Presentada la mercancía, ésta permanecerá en los recintos de depósito aduanero hasta el momento del retiro para su importación (Artículo 56 O de A).

Los recintos de depósito aduanero son definidos por el artículo 32 letra i) O de A como “el lugar habilitado por la ley o por el Servicio de Aduanas donde se almacenan mercancías bajo su potestad”.

Los recintos de depósito aduanero pueden ser:

- Recintos de depósito aduanero a cargo del Servicio.
- Recintos de depósito aduanero a cargo de la Empresa Portuaria de Chile.
- Recintos de depósito a cargo de particulares.
- Recintos especiales de almacenamiento fiscal.
- Recintos de depósito administrados por particulares (artículo 57 O de A).

El transportista deberá entregar las mercancías al encargado del recinto de depósito aduanero, dentro de las 24 horas siguientes a su descarga. En el caso de mercancías transportadas por vía marítima, como fecha de la descarga se considerará la de zarpe de la nave. En el caso de mercancías transportadas por vía aérea como fecha de la descarga se considerará el día siguiente al de la numeración del manifiesto.

Recibida la mercancía, el almacenista procederá a efectuar una relación de los bultos efectivamente recibidos. Esa relación se entregará a la Aduana y servirá para la posterior cancelación del manifiesto (pago de los derechos a que dan lugar las mercancías). Confeccionada por la Aduana respectiva o recibida del encargado de depósito aduanero dicha relación, verificará que las mercancías ingresadas a los recintos de depósito aduanero correspondan a las manifestadas.

El encargado del recinto de depósito aduanero deberá adjuntar copia de las papeletas de recepción de la carga, ordenadas por manifiesto, indicando la cantidad de papeletas y su numeración.

El plazo de almacenaje en los recintos de depósito a cargo del Servicio será de 90 días, contados desde la fecha en que las mercancías fueren efectivamente recibidas, inclusive.

El plazo de almacenaje en los recintos de depósito administrados por particulares, conforme al Decreto de Hacienda N° 845 de 1986, será de 90 días, contados desde la fecha en que las mercancías fueren efectivamente recibidas, inclusive. En caso que la recepción de las mercancías se verifique en distintos días, el plazo de depósito se contabilizará desde la fecha de la primera papeleta de recepción emitida, inclusive.

1.2.2 Presentación de la destinación aduanera

Conforme al artículo 70 O de A “se entiende por **destinación aduanera** la manifestación de voluntad del dueño, consignante o consignatario que indica el régimen aduanero que debe darse a las mercancías que ingresan o salen del territorio nacional”.

La formalización de las destinaciones aduaneras se hará mediante el documento denominado “declaración”. La **declaración** es un documento mediante el cual se formaliza una destinación aduanera, el que deberá indicar la clase o modalidad de la destinación de que se trate (Artículo 71 O de A).

Las mercancías extranjeras que ingresen al territorio nacional, pueden ser objeto de las siguientes destinaciones aduaneras:

- Importación,
- Admisión Temporal,
- Almacén Particular,
- Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo (Almacén Particular de Exportación),
- Reingreso (Reimportación),
- Tránsito,
- Transbordo, y
- Redestinación.

La declaración deberá efectuarse ante la Aduana bajo cuya potestad se encuentren las mercancías a que se refiere la destinación (Artículo 74 O de A).

La declaración podrá efectuarse en forma manual o en forma electrónica (sistema de transmisión electrónica de datos). En todo caso, las declaraciones de ingreso que se acojan a algún acuerdo comercial y estén sujetas a cupo, sólo podrán ser presentadas en forma manual.

Tratándose de las destinaciones aduaneras de Importación; Importación y Pago Simultáneo; Admisión Temporal; Almacén Particular; Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo (Almacén Particular de Exportación) y Reingreso (Reimportación), su formalización se realizará mediante la presentación de una Declaración de Ingreso, en la cual se deberá señalar el tipo de operación correspondiente.

La declaración deberá ser presentada ante el Servicio por un Despachador de Aduana, o por los interesados, cuando no se requiera intervención de despachador. No se requiere de la intervención de un despachador en los casos señalados en el número 4.1.6 del Compendio de Normas Aduaneras, dentro de los cuales podemos citar: Importación de mercancías contenidas en encomiendas internacionales u otras piezas postales, Importación de mercancías donadas con ocasión de catástrofes, calamidad pública o reconstrucción nacional al Estado, personas naturales o jurídicas de derecho público o fundaciones o corporaciones de derecho

privado y a las universidades reconocidas por el Estado, Importación de mercancías cuyo valor facturado no exceda de US\$ 500, etc.¹⁸

Si la declaración debe ser presentada por un Despachador, deberá hacerse en un formulario proporcionado por éste, de acuerdo al formato, contenido, número de ejemplares y distribución que para cada una de las destinaciones determine el Servicio.

Las Declaraciones de Ingreso, que se presenten al Servicio de Aduanas, deberán ser numeradas por el Despachador de Aduanas que presenta el documento, mediante un número de diez dígitos. Las otras declaraciones serán numeradas por el Servicio de Aduana.

La declaración puede presentarse a trámite cuando las mercaderías ya se encuentren manifestadas y depositadas en los almacenes del puerto o aeropuerto o bien antes de que las mercaderías lleguen al país, permitiendo su retiro directo del puerto o aeropuerto. En este último caso las mercancías deberán ser presentadas ante la Aduana respectiva en un plazo no superior a 60 días, contados desde la fecha de legalización de la destinación (Artículo 79 O de A).

¹⁸ Servicio Nacional de Aduanas. Compendio de Normas Aduaneras [en línea] <http://www.aduana.cl/p4_principal/site/artic/20040526/pags/20040526154237.html> [consulta: 6 de enero de 2005]

Las declaraciones deberán ser confeccionadas de acuerdo a los datos que emanan de los documentos que le sirven de antecedentes, los que deberán ser plenamente concordantes entre sí, y al reconocimiento de las mercancías que pueden efectuar los interesados en los recintos de depósito aduanero (Artículo 75 O de A).

Cuando la declaración sea suscrita por el Despachador, deberá exigir de su mandante, los documentos que sirven de base para su confección. Asimismo, deberá comprobar que los datos que contengan los citados documentos correspondan a la destinación de que se trate, guarden concordancia entre sí y sean coincidentes con la información consignada en la declaración.

Cuando la declaración sea confeccionada por el Servicio, el interesado deberá proporcionarle los documentos que servirán de antecedente para su confección, los que serán archivados por el Servicio.

Para confeccionar la declaración de una destinación aduanera de importación se deben presentar, al Despachador de Aduanas, los siguientes documentos¹⁹:

¹⁹ Servicio Nacional de Aduanas. Compendio de Normas Aduaneras [en línea] <http://www.aduana.cl/p4_principal/site/artic/20040527/pags/20040527100550.html> [consulta: 6 de enero de 2005]

1.- Conocimiento de embarque original o documento que haga sus veces, que habilite al importador como consignatario de la mercancía.

Conocimiento de Embarque consiste en una escritura privada en que el capitán y el cargador reconocen el hecho del embarque de las mercancías y expresan las condiciones del transporte convenido.

Cuando no se disponga del documento original, se podrá sustituir por la copia no negociable, autorizada por el transportista y refrendada por su representante legal, la que deberá contener la siguiente leyenda: "copia que reemplaza el original para todos los efectos legales".

Se podrá aceptar el original o las fotocopias no negociables del referido documento, que se remitan vía FAX, siempre que cumplan con las especificaciones a que se refiere el párrafo anterior.

Las modificaciones al conocimiento de embarque o documento que haga sus veces, deberán ser efectuadas por el representante legal de la compañía transportista o agencia de naves o por quienes se encuentren facultados para tales efectos, los que en todo caso, deberán registrar sus firmas ante las Aduanas del país.

2.- Mandato que, para cada despacho, le otorgue el dueño o consignatario de las mercancías al Despachador de Aduanas.

En caso de mercancías ingresadas al territorio nacional en virtud de un contrato de transporte, el mandato se constituirá sólo por el endoso, al respectivo Agente de Aduanas, del original del conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea o del documento que haga sus veces.

En los demás casos, el mandato se constituirá mediante poder escrito.

3.- Informe de Importación o documento que lo sustituya, cuando proceda (copia Aduana).

El informe de importación es necesario presentarlo antes del embarque de mercancías cuyo valor exceda de US\$ 3.000 FOB. Puede ser presentado por personas naturales o jurídicas y su tramitación puede ser efectuada por el propio importador o por un agente de aduanas, electrónicamente.

El informe se considera aprobado cuando el Servicio Nacional de Aduanas le otorga numeración y fecha. Desde esta fecha el importador contará con 120 días para proceder al embarque de la operación²⁰.

4.- Factura comercial en original o en alguno de los ejemplares que se emitió simultáneamente con el original.

²⁰ Prochile. El proceso de una exportación [en línea]
<http://www.prochile.cl/servicios/exportar_paso_a_paso/importacion2.php> [consulta: 26 de enero de 2005]

También servirá como documento base una copia de la factura comercial obtenida por un medio de reproducción, tales como fotocopiado, off set, fax u otro semejante, siempre que dicho documento tenga inserta una declaración jurada simple, suscrita por la persona natural en cuyo nombre se efectúa la destinación aduanera o por el representante legal de la persona jurídica en cuyo nombre se declara, del siguiente tenor: "Declaro bajo fe de juramento que esta reproducción corresponde fehacientemente al contenido de la factura original N°..."

5.- Nota de gastos cuando no estén incluidos en la Factura Comercial.

6.- Lista de Empaque (Packing List), cuando proceda, procediendo siempre en caso de mercancías acondicionadas en contenedores.

En caso que no se disponga de este documento, se podrá sustituir por una declaración jurada simple del consignatorio, la que deberá contener un detalle de las mercancías incluidas en los bultos.

7.- Certificado de Seguro en original, copia o fotocopia, cuando su valor no se encuentre consignado en forma separada en la factura comercial.

8.- Certificado de Origen en original, copia o fotocopia, cuando proceda.

Esto será necesario en aquellos casos en que las mercancías procedan de países con los cuales Chile haya suscrito acuerdos en el que se otorguen rebajas arancelarias o exenciones arancelarias a dichos productos.

El Certificado de Origen es un documento particular que identifica las mercancías y en el cual la autoridad u organismo habilitado para expedirlo certifica expresamente que las mercancías a las cuales se refiere son originarias de un país determinado. Este certificado puede igualmente incluir una declaración del fabricante, productor, abastecedor o exportador o cualquier otra persona competente.

Se entiende por país de origen el país en el cual las mercancías han sido extraídas, cosechadas, criadas, fabricadas o armadas total o parcialmente a partir de productos originarios del mismo, y/o de un porcentaje o el total de insumos importados a él, bajo las condiciones que en cada oportunidad convengan los Estados contratantes de un Acuerdo Internacional.

9.- Declaración Jurada del Importador sobre el precio de las mercancías y del pago de los derechos, tratándose de declaraciones cuyo monto exceda de US\$1.500 FOB.

En estos casos, el despachador deberá comprobar que los datos consignados en la referida declaración jurada sean coincidentes con los demás documentos que sirven de base para confeccionar la declaración de importación.

En caso de importaciones por parcialidades, la declaración jurada deberá adjuntarse al despacho inicial, debiéndose acompañar fotocopia de la misma a los despachos sucesivos.

En caso que la declaración jurada fuere suscrita por el mandatario del importador que figura en el informe de importación, deberá entregarle copia de la declaración jurada.

10.- Visaciones, certificaciones, vistos buenos y otros cuando proceda.

Estas exigencias varían según el tipo de mercancías de que se trate.

Si la importación requiera autorización o visto bueno del Servicio de Salud o Agrícola y Ganadero, al confeccionar la declaración sólo se deberá tener a vista el certificado a que se refiere el artículo 1º o 2º de la Ley 18.164, según corresponda.

Tratándose de mercancías a que se refiere la Ley 17.798, sobre Control de Armas y elementos similares, se deberá contar con la respectiva Resolución para internar, emitida por la Dirección General de Movilización Nacional. Excepcionalmente la Resolución para internar podrá ser reemplazada por una autorización provisoria, emitida por la autoridad fiscalizadora competente.

11.- Registro de Reconocimiento, Reembalaje o División, cuando proceda.

12.- Papeleta de Recepción en original, copia o fotocopia autorizada por el Despachador, cuando el recinto de depósito se encuentre a cargo de algunas de las empresas portuarias creadas por la Ley 19.452 o administrado por un particular. En los demás casos, dicho documento sólo será exigible tratándose de bultos faltantes o mermas en graneles sólidos, pudiendo ser reemplazado por un certificado extendido por el encargado del recinto de depósito. No obstante, en caso de graneles líquidos se deberá adjuntar copia o fotocopia de la respectiva Hoja de Medida.

13.- Declaración jurada del importador en que se señalen datos del recuadro "Antecedentes Financieros" de la declaración, que no se encuentren consignados en los demás documentos de despacho, tratándose de operaciones cuyo valor FOB exceda de US \$1.500 y no se cuente con informe de importación emitido.

En caso de importación por parcialidades, la declaración jurada deberá adjuntarse al despacho inicial, debiéndose acompañar fotocopia de la misma a los despachos sucesivos.

14.- Certificado de precio solicitado al departamento de Valoración de la Dirección Nacional de Aduanas.

15.- Fotocopia legalizada del contrato de Inversión Extranjera entre el Estado Chileno y el inversionista, debiendo constar en el Informe de Importación, que los bienes se encuentran acogidos al Régimen de Importación del D.L. 600. En caso de operaciones que no requieran del referido Informe, se exigirá una Declaración Jurada del inversionista señalando que los equipos o maquinarias que se internan son constitutivos del Aporte de Capital.

16.- Certificado de la Comisión Automotriz, calificando a un vehículo como tipo jeep o furgón, cuando se acoge a las rebajas del impuesto establecido en el artículo 43 bis del D.L. N° 825 de 1974 (Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios).

Las Declaraciones que generen derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes deberán ser liquidadas señalando el monto de los derechos, impuestos, tasas o gravámenes que corresponda pagar.

Los despachadores y los interesados serán responsables del cumplimiento de las obligaciones que les impongan las normas aduaneras y de comercio exterior (Artículo 77 O de A).

Cuando los referidos documentos no contengan los datos que deban consignarse en la declaración o no permitan realizar una acertada clasificación arancelaria de la mercancía, el despachador deberá exigir de

su mandante o del interesado, una declaración jurada simple en la que se consigne la información adicional pertinente.

El despachador deberá conservar los citados documentos a disposición del Servicio, por un plazo de cinco años. En caso de operaciones acogidas a pago diferido de derechos, el plazo anterior se contará a partir de la fecha de la amortización o vencimiento de la última cuota.

La declaración no podrá enmendarse o rectificarse por el declarante, una vez aceptada a trámite (Artículo 82 O de A).

1.2.3 Recepción de la destinación aduanera

Confeccionada la Declaración de Ingreso por el Despachador, deberá presentarla ante la Aduana mediante una Guía de Entrega de Documentos – Movimiento Interno (GEMI).

La GEMI es un formulario que se presenta en 3 ejemplares por el Despachador de Aduanas, el original queda en poder del Servicio de Aduanas y la primera y segunda copia en manos del Despachador.

Las declaraciones de ingreso que abonen o cancelen un régimen suspensivo deberán presentarse mediante una GEMI aparte.

En las declaraciones de ingreso que se acojan a algún acuerdo comercial y estén sujetas a cupo, se deberá adjuntar la carpeta conteniendo los documentos del despacho, y deberán ser presentadas mediante una GEMI aparte.

Las declaraciones que no fueren presentadas en la forma establecida no serán recibidas por la Aduana.

La Aduana entregará copia de la GEMI con la constancia de las declaraciones y demás documentos recibidos conforme y/o aquellos objetados, adjuntando estos últimos.

La presentación de la Declaración de Importación ante el Servicio se deberá efectuar entre las 08:30 y las 09:30 horas en días hábiles.

Las declaraciones presentadas después de las 09:30 horas y antes del término de la jornada de trabajo, serán recibidas con fecha del día hábil siguiente, salvo los presentados con carácter de urgente, circunstancia que calificará el Director Regional o Administrador.

1.2.4 Verificación de la destinación aduanera

Conforme al artículo 80 inciso 4° O de A “la **verificación** consiste en comprobar que una declaración contiene todos los datos mencionados y formalidades exigidas, de modo que sea coherente y constituya una declaración unívoca”.

Las Declaraciones recibidas por el Servicio serán ingresadas al sistema computacional para determinar que han sido confeccionadas de acuerdo a las normas vigentes. Asimismo, se comprobará que en la declaración se hayan aplicado los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que afectan la importación de las mercancías.

En caso de detectar errores, se procederá a rechazar la Declaración y a señalar en la GEMI todas las causales que motivaron su rechazo.

El Servicio Nacional de Aduanas no aceptará a trámite declaraciones aduaneras acogidas a pago diferido de derechos de Aduana o cualquier otro beneficio que implique postergación en el pago de los mismos, cuando las personas hayan utilizado estos beneficios anteriormente y tengan una o más cuotas morosas.

En caso de declaraciones que amparen mercancías acondicionadas en pallets, contenedores o continentes similares, o contenidas en bultos

amparados por más de un informe de importación, el rechazo de una de las declaraciones, no provocará el de las restantes.

En caso que la Declaración esté correcta, se procederá a aceptar a trámite y a legalizar la declaración, mediante la consignación del nombre, firma, fecha y timbre del funcionario aduanero designado.

Sólo se aceptará a trámite las declaraciones cuyas mercancías hayan sido presentadas a la Aduana, salvo el caso de las declaraciones tramitadas en forma anticipada.

La notificación de las declaraciones de ingreso rechazadas, se realiza en el Estado Diario correspondiente, a más tardar a las 16:30 horas del día de presentación de la Declaración. No obstante, en las Aduanas de Arica, Iquique, Antofagasta, Los Andes, Valparaíso, San Antonio y Talcahuano, dicha operación se realiza a más tardar al término de la jornada de trabajo del mismo día de su presentación.

1.2.5 Aceptación de la destinación aduanera

La Aduana aceptará a trámite las declaraciones presentadas, previa verificación de que contienen los datos, menciones y formalidades exigidas.

Respecto a declaraciones aduaneras acogidas a pago diferido de derechos de Aduana o cualquier otro beneficio que implique postergación en el pago de los mismos, y quien la presenta ha utilizado estos beneficios anteriormente y tiene una o más cuotas morosas, para aceptarlas a trámite se exigirá no tener deudas registradas ante el Servicio de Tesorerías, por concepto de derechos o impuestos cuya aplicación, fiscalización y control correspondan al Servicio Nacional de Aduanas.

La Aduana deberá entregar al Despachador, bajo su firma, los ejemplares Interesado - Tesorerías, Despachador; Interesado - Banco Central de Chile; Interesado - Almacenista e Interesado de las Declaraciones, junto con la 1ª Copia de la misma GEMI presentada por él, previa consignación de la fecha; firma y número de Carnet de Aduanas de la persona autorizada por el Despachador para el retiro de las Declaraciones.

El artículo 78 O de A señala “las cantidades de mercancías y sus valores serán los que correspondan efectivamente al momento de aceptarse la declaración”.

La aceptación de la declaración aduanera determina los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que le serán aplicables, a las mercancías amparadas por dicha declaración, por parte de la Aduana (Artículo 81 O de A).

Conforme al artículo 82 O de A “una vez aceptada a trámite, la declaración no podrá enmendarse o rectificarse por el declarante. Tampoco podrá ser dejada sin efecto, a menos que legal y reglamentariamente no haya debido ser aceptada o no apareciere la mercancía.

1.2.6 Aforo

Conforme al artículo 83 inciso 4° O de A “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 datos necesarios para fines de tributación y fiscalización aduanera”.

A través del aforo, la Aduana, mediante un funcionario que designa, verifica y determina, al examinar la declaración y/o la mercancía, que su clasificación arancelaria, su valuación, la fijación de las cuotas de los derechos e impuestos y la aplicación de las leyes correspondientes hayan sido correctamente propuestas por el declarante.

La operación del aforo, tiene lugar una vez aceptada a trámite la declaración por la Aduana, y su objeto es la comprobación de los datos declarados. El aforo puede sustituirse por:

- Examen físico de las mercancías, que consiste en un reconocimiento material de las mercancías a fin de verificar sus características en relación con las señaladas en la destinación aduanera que las ampara.
- Revisión documental, que consiste en examinar la conformidad entre la declaración y los documentos que le sirvieron de base.

En caso de declaraciones que amparen mercancías sometidas a la Ley N° 17.798 sobre control de armas y elementos similares su verificación deberá realizarse por examen físico.

La notificación de dichas operaciones se realiza por el Estado Diario correspondiente, a más tardar a las 12:30 horas del día de presentación de la Declaración. No obstante, en las Aduanas de Arica, Iquique, Antofagasta, Los Andes, Valparaíso, San Antonio y Talcahuano, dicha operación se realiza a más tardar al término de la jornada de trabajo del mismo día de su presentación.

Los Despachadores deben presentar, mediante GEMI, las carpetas conteniendo la documentación de base correspondientes a las Declaraciones que hubieren sido sorteadas para aforo o revisión documental, hasta las

11:00 horas del segundo día de tramitación en las Aduanas de Arica, Iquique, Antofagasta, Los Andes, Valparaíso, Metropolitana, San Antonio y Talcahuano, y entre las 14:30 horas del día de presentación de la declaración y hasta las 09:30 horas del día siguiente en las demás Aduanas. Esta documentación deberá ser presentada ante la Unidad Aduanera Control Zona Primaria de la Aduana correspondiente, o ante el lugar que establezca cada Aduana.

Las carpetas deben contener los siguientes documentos, en el orden que se indica y debidamente foliados²¹:

- Conocimiento de Embarque o documento que haga sus veces;
- Factura Comercial;
- Lista de Empaque;
- Reembalaje o División, si se hubiere practicado dicha operación;
- Certificado de Seguro;
- Nota de Gastos;
- Declaración Jurada del Importador sobre el Precio de las Mercancías y del Pago de los Derechos;
- Certificado de Origen;
- Certificado de Circulación de Mercancías EUR. 1;
- Declaración de Factura;

²¹ Servicio Nacional de Aduanas. Compendio de Normas Aduaneras [en línea]
http://www.aduana.cl/p4_principal/site/artic/20040527/pags/20040527100912.html> [consulta: 6 de enero de 2005]

- Visaciones, Certificaciones, Vistos Buenos de Control, cuando proceda;
- Papeleta de Recepción, cuando el recinto de depósito se encuentre a cargo de la Empresa Portuaria de Chile o administrado por un particular,
- Documento que acredite el tránsito por terceros estados y demás documentos que requiera la declaración.

Practicadas las revisiones que correspondan, se procede a devolver la carpeta, reteniéndose un ejemplar de la declaración y el formulario de denuncia, cuando proceda, hasta el momento de practicarse el examen físico, cuando corresponda.

Si al practicar la verificación documental, se comprueba que el código arancelario correcto difiere del declarado; que los derechos específicos, ad valorem y/o sobretasas hubieren sido determinados erróneamente o que el valor aduanero declarado fuere inferior al que corresponda, se procederá a cursar la denuncia de conformidad al artículo 173 O de A.

En caso de que se advirtiere cualquier otra irregularidad, se procederá a cursar la denuncia de conformidad al artículo 175 O de A.

1.2.7 Liquidación de los tributos

La **liquidación** consiste en una operación mediante la cual, en base al aforo, se practican los cálculos aritméticos a fin de determinar el monto de los derechos, impuestos, tasas y gravámenes que afectan a una mercancía y que corresponde aplicar al Servicio Nacional de Aduanas.

El artículo 87 O de A señala que “si de la verificación, revisión documental, examen físico o aforo no aparecieren observaciones que formular, se procederá a validar la liquidación de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que afecten a las mercancías, debiendo proceder a formular una nueva liquidación en el caso que ésta no se haya practicado en conformidad a las operaciones mencionadas o que no se hayan calculado correctamente los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que corresponde pagar”.

Toda liquidación practicada por el Servicio de Aduanas y las actuaciones de éste que hayan servido de base para la fijación del monto de los derechos, impuestos, tasas o gravámenes, dará derecho a reclamar al interesado. La reclamación deberá deducirse dentro del plazo de 60 días hábiles, contado desde la notificación de la declaración, liquidación o actuación de la Aduana, según corresponda.

1.2.8 Pago de los tributos

El pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes, que se efectúen dentro o fuera de los plazos legales o reglamentarios, se hará en el Banco del Estado de Chile, en los bancos comerciales, en los bancos de fomento y en las sociedades financieras, previamente autorizados por el Servicio de Impuestos Internos.

El pago deberá realizarse en dinero efectivo, vale vista o cheque nominativo extendido a nombre de la Tesorería General de la República.

La Declaración de Ingreso y el Giro Comprobante de Pago Adicional que se cancele dentro de los plazos legales o reglamentarios se convertirá a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio del dólar de los Estados Unidos de América, que hubiere publicado el Banco Central de Chile, el penúltimo día hábil bancario del mes anterior a la fecha de pago.

La declaración que no sea cancelada dentro de los plazos legales o reglamentarios será reliquidada por el Servicio de Tesorerías.

La Declaración de Ingreso o el Giro Comprobante de Pago Adicional deberá ser cancelado dentro del plazo de quince días, contados desde la fecha de su notificación o a más tardar en la fecha de vencimiento de cada una de las cuotas, en caso de operaciones de pago diferido. En caso que el

plazo venciere en días sábados o inhábiles, el documento deberá cancelarse el día hábil siguiente.

Si el pago estuviere total o parcialmente insoluto, las Aduanas podrán retener las mercancías si están en su poder, y en caso contrario, perseguirlas y secuestrarlas (Artículo 98 inciso 2° O de A).

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. Pagados los derechos, las destinaciones estarán en condiciones de ser legalizadas y notificadas (Artículo 88 O de A).

1.2.9 Legalización de la destinación aduanera

El artículo 91 O de A señala que “la **legalización** es un acto por el cual el administrador o los funcionarios en quienes éste delegue esta facultad, constatan que la respectiva declaración ha cumplido todos los trámites legales y reglamentarios, otorgándole su aprobación y verificando, además, la conformidad de la garantía rendida, en aquellas declaraciones en que sea exigible”.

La legalización de la declaración se concreta con la consignación del nombre, firma, fecha y timbre del funcionario aduanero designado.

Con este trámite se ha consumado la importación de las mercancías.

1.2.10 Retiro de las mercancías de los almacenes de depósito aduanero

El **retiro** consiste en el acto por el cual la Aduana permite a los interesados disponer de las mercancías que son objeto de su desaduanamiento.

El **desaduanamiento** se produce con el cumplimiento de las formalidades necesarias para importar o para colocar las mercancías bajo otro régimen aduanero.

Para efectuar el retiro de las mercancías desde la Zona Primaria, el Despachador debe presentar ante el Almacenista, la copia de la Declaración debidamente legalizada por el Servicio Nacional de Aduanas, con la constancia del pago de los gravámenes, derechos e impuestos que genera la operación, debidamente cancelados, cuando corresponda.

Para efectuar el retiro de las mercancías de los recintos de depósito aduanero, además de acreditarse el pago de los derechos de importación, se deberá acreditar el pago de las tasas de almacenamiento y movilización.

Por medio de un documento denominado “cargo” se formulará el cobro de los derechos y tasas cuya liquidación y pago no se haya efectuado o no haya de efectuarse mediante documentos de destinación u otros.

1.3 Tributación externa

Los tributos o gravámenes que forman la tributación externa “son aquellos que exige coactivamente el Estado como consecuencia de la importación y exportación de mercancías a través de sus fronteras, o por la prestación de servicios”²².

La regla general, en materia de tributación, la establece el artículo 102 O de A que señala “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”, agrega el inciso 1° del artículo 1° de la Ley 18.525 “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”. Por lo tanto, toda importación paga tributo, salvo disposición expresa que contemple su exención.

Los tributos que se aplican a las mercancías importadas son aquellos vigentes al momento de la aceptación a trámite de la declaración.

El hecho gravado que genera el impuesto corresponde al paso de mercancías por una frontera aduanera, y su fundamento jurídico es el

²² GARCÍA DÍAZ, Luis Fernando y VILLABLANCA TARSETTI, Francisco Javier. De los Regímenes Suspensivos de Derechos Aduaneros. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Santiago. Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 2003. P. 13.

permiso que da el Estado para la entrada de las mismas, lo cual liga el tributo a la soberanía del Estado sobre su territorio²³.

La base imponible sobre la cual se calculan estos gravámenes es el **valor aduanero**, que “es una expresión técnica equivalente a precio normal, entendiéndose por tal el que podrían alcanzar las mercancías en el momento de hacerse exigible los derechos de aduana supuesta una compraventa en condiciones de mercado libre entre un comprador y un vendedor independiente entre sí”²⁴.

La Ley N° 18.525 señala, en su artículo 6° incisos primero y segundo, que “cuando una venta se realice en condiciones de mercado libre, el valor aduanero será determinado a partir del precio de transacción, esto es, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su ingreso al país”.

“Se considerará que una compraventa es efectuada en condiciones de mercado libre entre un comprador y un vendedor independientes entre sí, cuando el pago del precio es la única prestación del comprador y entre ellos y sus asociados no existe ninguna relación comercial, sea o no contractual, diversa de la creada por la compraventa de las mercancías de que se trata. Se considerará que dos personas se hallan asociadas mercantilmente si una

²³ Ídem, p. 14.

²⁴ GUTIÉRREZ CARRASCO, Octavio, ob. cit. en nota 13, p. 48.

de ellas tiene interés de cualquier clase en el comercio de la otra, o si ambas tienen un interés común en un comercio cualquiera, o si un tercero tiene interés en el comercio de cada una de ellas, directa o indirectamente”.

Agrega el artículo 7º, “el valor aduanero de las mercancías importadas incluye todos los gastos que origina su traslado hasta su lugar de entrada al territorio nacional. Tales gastos son los de carga y descarga, transporte, comisiones, seguros, corretajes, intereses y el costo de los embalajes si éstos no siguen su régimen aduanero propio. Se entenderá por lugar de entrada de las mercancías aquél por donde ingresen para ser sometidas a una destinación aduanera. Se entenderá que los derechos de aduana son exigibles, para efectos de la valoración, en la fecha de numeración de la correspondiente declaración de destinación aduanera”.

El sujeto pasivo de estos tributos, es decir, el obligado a su pago, es el importador, pero “puede tener junto a él un sujeto responsable del impuesto (sustituto tributario), como es el caso de los Agentes Generales de Aduana”²⁵ que responden al Fisco por el pago de los tributos.

Los tributos que pueden afectar una importación son:

1.3.1 Derechos arancelarios

1.3.2 Impuestos arancelarias

²⁵ GARCÍA DÍAZ, Luis Fernando y VILLABLANCA TARSETTI, Francisco Javier, ob. cit. en nota 22, p. 14.

1.3.3 Tasas aduaneras

1.3.1 Derechos arancelarios

Corresponden a tributos que se aplican sobre el valor aduanero de las mercancías en base a su clasificación en el Arancel Aduanero, su valoración y determinación de origen, cuando corresponda.

Estos derechos se cancelan una vez que las mercancías han sido nacionalizadas. Su fiscalización corresponde al Servicio Nacional de Aduanas.

Nuestra legislación contempla los siguientes derechos:

1.3.1.1 Derechos *ad valorem*

1.3.1.2 Derechos específicos

1.3.1.3 Sobretasas arancelarias

1.3.1.4 Derechos compensatorios

1.3.1.5 Derechos antidumping

1.3.1.6 Recargo por uso.

1.3.1.1 Derechos *ad valorem*

Se fijan en porcentajes sobre el valor aduanero de las especies²⁶. Actualmente alcanza una tasa del 6%, sin embargo, mediante procedimientos de desgravación aduanera, aquellos que tienden a eliminar o suprimir los gravámenes arancelarios entre dos o más territorios aduaneros²⁷, dicho porcentaje sufre significativas disminuciones, llegando, incluso, a su total eliminación. Estos procedimientos de desgravación se concretan en nuestra legislación, en la celebración de tratados de libre comercio (TLC) y acuerdos de complementación económica (ACE), en términos generales, ellos establecen:

- Prohibición de crear nuevos gravámenes a las importaciones o de incrementar los existentes,
- Eliminación de los derechos arancelarios para ciertas categorías de mercancías originarias de los países signatarios,
- Rebajas progresivas y anuales en la tasa de los derechos arancelarios, que tienen por objeto su eliminación en un cierto lapso de tiempo, estableciéndose, este plazo, en atención al tipo de tratado o acuerdo y al tipo de mercancías.

Los tratados de libre comercio, actualmente suscritos por Chile, son:

²⁶ GUTIÉRREZ CARRASCO, Octavio, ob. cit. en nota 13, p. 48.

²⁷ VÁSQUEZ, Isidro. *Desgravación aduanera y comercio exterior*. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Santiago. Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 1974. P. 11.

- TLC con Canadá, suscrito el 5 de diciembre de 1996 e incorporado a nuestro derecho mediante decreto N° 1.020 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 5 de julio de 1997²⁸.
- TLC con México, suscrito el 17 de abril de 1998 e incorporado a nuestra legislación mediante decreto N° 1.101 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 31 de julio de 1999²⁹.
- TLC con la Unión Europea, integrado inicialmente por Bélgica, Alemania, Francia, Italia Luxemburgo, Países Bajos, en 1973 se adhirieron Dinamarca, Irlanda Reino Unido, en 1981 Grecia, en 1986 España y Portugal, en 1995 Austria, Finlandia y Suecia y en mayo de 2004 Chipre, República Checa, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, República Eslovaca y Eslovenia. Fue suscrito el 18 de noviembre de 2002 e incorporado a nuestra legislación mediante decreto N° 28 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 1° de febrero de 2003³⁰.
- TLC con Centroamérica, suscrito por Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua el 18 de octubre 1999 e incorporado a nuestro derecho mediante decreto N° 14 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 14 de febrero de 2002³¹.

²⁸ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/otros_acuerdos_tlc_canada_1.php>

²⁹ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/otros_acuerdos_tlc_mexico.php>

³⁰ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/tlc_ue.php>

³¹ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/documentos/acuerdo/_centroamerica.pdf>

- TLC con Estados Unidos, suscrito el 6 de junio de 2003 e incorporado mediante decreto N° 312 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 31 de diciembre de 2003³².
- TLC con Corea del Sur, suscrito el 15 de febrero de 2003 e incorporado a nuestra legislación mediante decreto N° 48 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 1° de abril de 2004³³.
- TLC con EFTA (European Free Trade Association) o AELC (Asociación Europea de Libre Comercio), integrado por la República de Islandia, el Principado de Liechtenstein; el Reino de Noruega y la Confederación Suiza. Fue suscrito el 26 de junio de 2003 e incorporado a nuestra legislación mediante decreto N° 262 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 1° de diciembre de 2004³⁴.

Los acuerdos de complementación económica suscritos por Chile son:

³² Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/tlc_eeuu_1.php>

³³ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/tlc_corea_1.php>

³⁴ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<<http://www.direcon.cl/efta.php>>

- ACE N° 16 con Argentina, suscrito el 2 de agosto de 1991 e incorporado mediante decreto N° 1.465 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 4 de abril de 1992³⁵.
- ACE N° 22 con Bolivia, suscrito el 6 de abril de 1993 e incorporado a nuestro derecho mediante decreto N° 402 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 30 de junio de 1993³⁶.
- ACE N° 23 con Venezuela, suscrito el 2 de abril de 1993 e incorporado a nuestro derecho mediante decreto N° 321 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 30 de junio de 1993³⁷.
- ACE N° 24 con Colombia, suscrito el 6 de diciembre de 1993 e incorporado a nuestra legislación mediante decreto N° 1.535 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 27 de abril de 1994³⁸.
- ACE N° 32 con Ecuador, suscrito el 20 de diciembre de 1994 e incorporado a nuestro derecho mediante decreto N° 1.967 del

³⁵ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/otros_acuerdos_ace_argentina.php>

³⁶ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/otros_acuerdos_ace_bolivia.php>

³⁷ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/otros_acuerdos_ace_venezuela.php>

³⁸ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales
<http://www.direcon.cl/otros_acuerdos_ace_colombia.php>

Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 18 de mayo de 1995³⁹.

- ACE N° 35 con MERCOSUR, integrado por Brasil, Argentina, Uruguay, y Paraguay, fue suscrito el 25 de junio 1996 e incorporado a nuestro derecho mediante decreto N° 1.411 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 4 de octubre de 1996⁴⁰.
- ACE N° 38 con Perú, suscrito el 22 de junio de 1998 e incorporado a nuestro derecho mediante decreto N° 1.093 del Ministerio de Relaciones Exteriores publicado el 21 de julio de 1998⁴¹.

1.3.1.2 Derechos específicos

Gravan una unidad de las mercancías, el recargo se expresa como una tarifa aplicable sobre la cantidad de mercancías importadas, el derecho se fija de acuerdo a la naturaleza física de la mercancía y se expresa en una cuota o cantidad de dinero con relación al peso, volumen, las unidades, etc., de cada producto.

La forma como se expresa la cantidad de mercancía gravada se denomina “unidad arancelaria”, ejemplo: 1 kilo neto, 1 kilo bruto, una

³⁹ Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales <http://www.direcon.cl/otros_acuerdos_ace_ecuador.php>

⁴⁰ Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, tratados internacionales <<http://www.bcn.cl>>

⁴¹ Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, tratados internacionales <<http://www.bcn.cl>>

docena, un quintal, cada uno, etc.⁴²

Actualmente están gravados con estos derechos la importación de aceites comestibles, de azúcar de remolacha y de cañamo y la importación de trigo. Tienen por finalidad impedir grandes fluctuaciones en los precios de los productos objeto de estos derechos, de manera de no desestabilizar el mercado interno.

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 correspondiente⁴³.

1.3.1.3 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

⁴² GARCÍA AGUILA, Patricio. *Importaciones: operativa bancaria y comercial práctica*. 2ª ed. Santiago. Instituto de Estudios Bancarios “Guillermo Subercaseaux”. 2004. P. 202.

⁴³ CESPEDES PROTO, Rodrigo. *Draw-back* y tributos al comercio exterior chileno. Revista Chilena de Derecho. 26(3): 561. Julio – Septiembre 1999.

productos similares o directamente competidores. Estas tienen por objeto corregir distorsiones circunstanciales y temporales no atribuibles a la acción de un Estado o particular, de manera que se aplican a la generalidad de los productos de la misma naturaleza, sin distinguir entre los Estados de los cuales provienen⁴⁴.

1.3.1.4 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. 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, se trata de una medida discriminatoria⁴⁵.

Se entiende por **subsidios o subvenciones gubernamentales** “toda clase de apoyo económico otorgado por un Estado a sus productores o exportadores nacionales”⁴⁶.

⁴⁴ Ídem, p. 563

⁴⁵ Ídem 43, p. 563.

⁴⁶ GIESZE, Craig R. *Dumping* y subsidios gubernamentales: las prácticas desleales del comercio internacional y el TLC Chile-EUA. *Informativo Jurídico*. (29): 7. Marzo 2002.

1.3.1.5 Derechos *antidumping*

Se trata de tributos que gravan importaciones objeto de *dumping* y tienen por finalidad contrarrestar el efecto negativo que producen al mercado nacional.

El *dumping* consiste “en la discriminación internacional de precios configurada en el caso en que un exportador vende su mercancía a un precio inferior en un mercado extranjero en relación con el precio al que se vende una mercancía idéntica o similar en su mercado de origen”⁴⁷.

Las normas internacionales de la OMC (Acuerdo *Antidumping* del GATT de 1994 y el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias del mismo tratado) requieren que un país importador que pretenda imponer derechos *antidumping* o impuestos compensatorios en contra de alguna mercancía importada a su territorio, “acredite, a través de un procedimiento administrativo, la existencia simultánea de tres elementos jurídicos: 1) la ocurrencia de *dumping* o del otorgamiento de subvenciones gubernamentales en el país de exportación; 2) la existencia de un “daño importante”, o de “amenaza de daño importante”, sufrido por los productores nacionales del país importador; y 3) la “relación directa de causalidad” entre las importaciones objeto de prácticas desleales y el daño importante o la amenaza de daño importante. En caso que el país

⁴⁷ *Ibíd.*

importador no pueda probar [...] estos tres elementos, no le es permitida la imposición de derechos *antidumping* o impuestos compensatorios”⁴⁸.

No implican una sanción contra el Estado del cual provienen las mercancías objeto de la práctica desleal, ya que no hay intervención gubernamental. Su monto es determinado por la cuantía de la subvención o la diferencia entre el precio normal y el de importación⁴⁹.

1.3.1.6 Recargo por uso

Conforme lo establece la regla 3^a de las Reglas Generales Complementarias del Arancel Aduanero “la importación de mercaderías usadas, incluso cuando el Arancel Aduanero contempla posiciones específicas que incluyan mercancías usadas, estará gravada con los derechos que el Arancel establece para la correspondiente mercancía nueva, recargada en un 50%”. Este recargo del 50% que se debe aplicar a la importación de mercancías usadas constituye el llamado **recargo por uso**.

Agrega el inciso 2° de la disposición citada “sin perjuicio de lo anterior, este recargo del 50% no se aplicará en la importación de las siguientes mercancías:

⁴⁸ GIESZE, Craig R., ob. cit. en nota 46, pp. 8-9.

⁴⁹ CESPEDES PROTO, Rodrigo, ob. cit. en nota 43, p. 563.

- a) A los bienes de capital, con excepción de los barcos para la pesca y barcos factorías, que se clasifiquen en los Items 8902.0011; 8902.0012; 8902.0019; 8902.0091 y 8902.0099 del Arancel Aduanero, respectivamente, que puedan acogerse a pago diferido de derechos de aduana, sin la limitación de su valor mínimo.
- b) A las comprendidas en la sección 0 del Arancel Aduanero, siempre que su importación se efectúe en las condiciones y con los requisitos que se especifican en cada posición arancelaria de esta sección.
- c) A las consignadas a particulares o internadas por éstos siempre que correspondan a operaciones que no tengan carácter comercial y hasta por un monto CIF de US\$ 100’.

1.3.2 Impuestos arancelarias

Son tributos a que están afectas ciertas mercancías en su importación, siempre que estén liberadas total o parcialmente de derechos arancelarios. Su fiscalización corresponde al Servicio Nacional de Aduanas. Dentro de los impuestos arancelarios tenemos:

1.3.2.1 Tasa de despacho

1.3.2.2 Impuesto a la mano de obra

1.3.2.3 Impuesto artículo 8° Ley N° 18.211

1.3.2.1 Tasa de despacho

Este impuesto fue establecido en el artículo 190 de la Ley 16.464, modificado por el artículo 23 del D.L. 910 de 1975, con el carácter de sustitutivo aplicable a toda mercancía liberada total o parcialmente de derechos aduaneros. Estuvo en vigencia hasta el 19 de noviembre de 2003, fecha en que se publicó la Ley 19.914 que derogó la tasa de despacho.

1.3.2.2 Impuesto a la mano de obra

Este impuesto está contemplado en el artículo 115 inciso final de la O de A y grava con un 10% el valor que representen los trabajos de reparación y procesamiento que se efectúen en el extranjero a las mercancías nacionales o nacionalizadas que salgan temporalmente del país para estos efectos.

1.3.2.3 Impuesto artículo 8° Ley N° 18.211

Grava con un 5% a las mercancías que ingresan desde la Zona Franca a la Zona Franca de Extensión. Este impuesto es deducible al momento de importar las mercancías al resto del país.

1.3.3 Tasas aduaneras

Son tributos a que están afectas las mercancías al ser introducidas al país, por los servicios prestados a ellas por empresas fiscales o particulares en zona primaria o en otros recintos que se encuentren bajo potestad aduanera.

Las tasas se pagan por las mercancías no solamente al ser nacionalizadas, sino que por el solo "ingreso legal" al país, es decir, las paga toda mercancía bajo cualquier tipo de destinación. Dentro de éstas tenemos:

- 1.3.3.1 Almacenaje fiscal
- 1.3.3.2 Tasa verificación aforo
- 1.3.3.3 Tasa admisión temporal
- 1.3.3.4 Tasa aeronáutica
- 1.3.3.5 Interés almacén particular
- 1.3.3.6 Presunción abandono

1.3.3.1 Almacenaje fiscal

Esta tasa corresponde cancelarla cuando la Aduana actúa como almacenista. Es una tarifa fijada por cada día de permanencia en el recinto y va en directa relación con el peso bruto declarado. Su fiscalización corresponde al Servicio Nacional de Aduanas.

1.3.3.2 Tasa verificación aforo

Es una tasa que cobra la Aduana a las declaraciones de ingreso cuyo monto es inferior a US\$ 500 FOB, y donde no interviene un Despachador de Aduanas, de manera que para efectuar el aforo el Servicio Nacional de Aduanas debe, reconocer la mercancía, clasificarla, establecer su peso, cuenta o medida, valorarla y calcular los gravámenes aplicables. Está fijada en el Decreto de Hacienda N° 704 de 1974.

1.3.3.3 Tasa admisión temporal

Está contemplada en el artículo 106 de la O de A, corresponde a un porcentaje variable dependiendo del período de permanencia en el país, que se aplica sobre el total de los gravámenes aduaneros e impuestos que causaría su importación. Su fiscalización corresponde al Servicio Nacional de Aduanas.

El monto a que ascienda esta tasa deberá pagarse antes del retiro de las mercancías desde los recintos de depósito aduanero.

1.3.3.4 Tasa aeronáutica

Esta regulada por el artículo 9 inciso final de la Ley 16.752 y el artículo 62 del Reglamento de Tasas y Derechos Aeronáuticos, consagrado en el Decreto de Defensa N° 172 de 5 de marzo de 1974. Esta tasa 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 Civil⁵⁰.

1.3.3.5 Interés almacén particular

Grava a las mercancías que permanecen en almacenamiento particular y que sobrepasan los 30 días. Se trata de una tasa de interés mensual que fija el Banco Central de Chile.

1.3.3.6 Presunción abandono

Se encuentra contemplado en el artículo 154 de la O de A y consiste en un recargo que afecta a las mercancías a contar del día hábil siguiente al vencimiento del plazo de depósito o admisión temporal autorizada. Ascende hasta un 5% del valor aduanero de las mercancías, incrementado hasta un porcentaje igual al interés máximo convencional diario, sobre el mismo valor por cada día transcurrido entre el día siguiente a aquel en que

⁵⁰ Ídem, p. 568.

se devengó el recargo y el día de pago de los gravámenes y tasas que afectan su importación o del día de aceptación a trámite de la respectiva declaración de destinación aduanera, si ésta no estuviere afecta al pago de dichos gravámenes.

La determinación del monto del recargo en cada caso corresponderá al Director Nacional o al Administrador de Aduana respectivo.

Las mercancías no se considerarán nacionalizadas mientras no se pague este recargo.

1.4 Tributación interna

En el ámbito interno, las mercancías importadas pueden estar sujetas a los siguientes tributos:

1.4.1 Impuesto al valor agregado

1.4.2 Impuestos de carácter especial del D.L. N° 825 de 1974

1.4.3 Impuesto a los combustibles

1.4.4 Impuesto al tabaco

1.4.5 Impuesto adicional artículo 59 D.L. N° 824 de 1974

1.4.6 Impuesto de timbres y estampillas

1.4.1 Impuesto al valor agregado (IVA)

La regla general al respecto, la establece el artículo 8° del D.L. N° 825 de 1974, que dispone “[El IVA] afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios: a) Las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales”.

De acuerdo con lo anterior, toda importación, sea de bienes o servicios, está gravada con IVA, sin importar la habitualidad ni el volumen.

Conforme al artículo 9° del D.L. N° 825 de 1974, este impuesto se devengará al momento de consumarse legalmente la importación. Las Aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que se les acredite previamente la cancelación del respectivo tributo, salvo el caso de las importaciones con cobertura diferida.

La base impositiva en las importaciones para el cálculo de este impuesto será el valor aduanero de los bienes que se internen o, en su defecto, el valor CIF de los mismos bienes. En todo caso, formarán parte de la base imponible los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación.

La tasa del IVA actualmente corresponde a un 19%.

Sin embargo, el artículo 12° del mismo texto legal, contempla algunas exenciones, en su letra B), a las importaciones que efectúen ciertas entidades, tales como: el Ministerio de Defensa; representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país, instituciones u organismos internacionales a que Chile pertenezca; pasajeros cuando constituyen equipaje de viajeros, compuesto de efectos nuevos o usados, siempre que estén exentas de derechos aduaneros; instituciones u organismos que se encuentren exentos de impuestos en virtud de un tratado internacional ratificado por Chile; inversionistas y las empresas receptoras, por la inversión que consista en bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera amparado al D.L. N° 600 de 1974; etc.

Asimismo la letra C) del artículo 12° del D.L. N° 825 de 1974 deja exentas de IVA a las especies que se internen: por los pasajeros o personas visitantes para su propio uso durante su estada en Chile y siempre que se trate de efectos personales y vehículos para su movilización en el país, y transitoriamente al país en admisión temporal, almacenes francos, en depósito aduanero, en tránsito temporal u otra destinación aduanera semejante.

La fiscalización de este impuesto corresponde al Servicio de Impuestos Internos.

1.4.2 Impuestos de carácter especial del D.L. N° 825 de 1974

El D.L. N° 825 de 1974 contempla los siguientes impuestos de carácter especial:

1.4.2.1 Impuesto del artículo 37

1.4.2.2 Impuesto del artículo 42

1.4.2.3 Impuesto del artículo 43 bis

1.4.2.4 Impuesto del artículo 46

1.4.2.1 Impuesto del artículo 37

Grava con una tasa del 15%, las importaciones de las siguientes especies:

- Artículos de oro, platino y marfil;
- Pieles finas, calificadas como tales por el Servicio de Impuestos Internos;
- Alfombras finas, tapices finos y cualquier otro artículo de similar naturaleza, calificados como tales por el Servicio de Impuestos Internos;
- Yates, con excepción de aquellos cuyo principal medio de propulsión sea la vela, y los destinados habitualmente a competencias deportivas;
- Conservas de caviar y sus sucedáneos;
- Artículos de pirotecnia, excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa, en este caso la tasa asciende al 50%;
- Armas de aire o gas comprimido, sus accesorios y proyectiles, con excepción de las de caza submarina.

Este impuesto se paga sobre el valor de los bienes importados, y en su defecto el valor CIF de los mismos, y se pagará conjuntamente con el IVA. Su fiscalización corresponde al Servicio de Impuestos Internos.

1.4.2.2 Impuesto del artículo 42

Grava las importaciones de las siguientes mercancías:

- -Licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermouth, con una tasa del 27%.
- Vinos destinados al consumo, comprendidos los vinos gasificados, los espumosos o champaña, los generosos o asoleados, chichas y sidras, cervezas y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, con una tasa del 15%.
- Bebidas analcohólicas naturales o artificiales, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, con una tasa del 13%.
- Aguas minerales o termales a las cuales se les haya adicionado colorantes, sabor o edulcorantes, con una tasa del 13%.

1.4.2.3 Impuesto del artículo 43 bis

Grava las importaciones de vehículos, de conjuntos de partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje en el país y de vehículos semiterminados, cuyo destino normal sea el transporte de pasajeros o de carga. Este impuesto se debe pagar dentro de los 60 días siguientes al de la importación, y será girado por el Servicio de Aduanas expresado en dólares de los Estados Unidos de América.

Para retirar de la potestad aduanera los conjuntos de partes o piezas o vehículos semiterminados, el importador deberá suscribir un pagaré por el monto del impuesto.

1.4.2.4 Impuesto del artículo 46

Grava las importaciones de vehículos automóviles, del conjunto de partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje en el país y de automóviles semiterminados, cuyo destino normal sea el transporte de pasajeros o de carga, con una capacidad de carga útil de hasta 2.000 kilos, con una tasa del 85% que se aplica sobre el valor aduanero que exceda de US\$ 16.373,02.

Conforme al inciso 2° del artículo 1°, de la Ley N° 19.914, “En los períodos que a continuación se señalan, el valor aduanero determinado de conformidad a lo establecido en los artículos 46 y 46 bis, será incrementado en US\$ 2.500 por cada período, y el impuesto se aplicará con las tasas que se indica, en reemplazo de la establecida en el artículo 46:

- 1) A contar del 1 de enero de 2004, se aplicará una tasa de 63,75% sobre el valor aduanero determinado para ese año.
- 2) A contar del 1 de enero de 2005, se aplicará una tasa de 42,5% sobre el valor aduanero determinado para ese año.
- 3) A contar del 1 de enero de 2006, se aplicará una tasa de 21,25% sobre el valor aduanero determinado para ese año”.

El impuesto se debe pagar dentro del plazo de 60 días siguientes a aquel en que se internen las partes o piezas respectivas y será girado por el Servicio de Aduanas expresado en dólares de los Estados Unidos de América.

Para retirar de la potestad aduanera los conjuntos de partes o piezas o vehículos semiterminados, el importador deberá suscribir un pagaré por el monto del impuesto a la orden del Tesorero General de la República, documento que le será devuelto al momento del pago del impuesto.

1.4.3 Impuesto a los combustibles

Está establecido en la ley de impuesto a los combustibles N° 18.502, la cual contempla un impuesto especial para las gasolinas automotrices y para el petróleo diesel.

Este impuesto se devenga al momento de la importación, debiendo pagarlo el importador antes del retiro de las especies de la Aduana y como condición previa para ello.

Las tasas contempladas en este estatuto son:

- Gasolinas automotrices: 6 UTM/m³.
- Petróleo diesel: 1,5 UTM/ m³.

Este impuesto no forma parte de la base imponible del IVA.

1.4.4 Impuesto al tabaco

Está establecido en el D.L. N° 828 de 1974, el cual grava la importación de:

- Cigarrillos con una tasa de 50,4% más una sobretasa adicional de 10%;
- Cigarros puros con una tasa del 51%;
- Tabaco elaborado con una tasa del 47,9% más una tasa adicional de 10%.

La base imponible es el precio de venta por cajetilla o paquete al consumidor, incluidos impuestos, según conste en declaración jurada ante el Servicio de Impuestos Internos (Guía de libre Tránsito).

Este impuesto forma parte de la base imponible para el cálculo del IVA.

Se devenga al momento de consumarse legalmente la importación.

Están exentos de este impuesto los cigarrillos, tabaco de pipa y puros que internen los pasajeros para su consumo, en una cantidad que no exceda por personas adulta de:

- 400 unidades de cigarrillos (dos cartones);
- 500 gramos de tabaco de pipa;
- 50 unidades de puros.

1.4.5 Impuesto adicional artículo 59 del D.L. N° 824 de 1974

En su número 1 letra c), grava los intereses provenientes de saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistema de cobranzas, con una tasa del 4%.

1.4.6 Impuesto de timbres y estampillas

En su artículo 3°, grava la documentación necesaria para efectuar una importación bajo el sistema de cobranzas, acreditivos, cobertura diferida o cualquier otro en que el pago de la operación o de los créditos obtenidos para realizarla se efectúe con posterioridad a la fecha de aceptación del respectivo documento de destinación aduanera.

Este impuesto tiene una tasa de 0,134% que se aplica por cada mes o fracción de mes que medie entre la fecha de aceptación y aquella en que se

adquiera la moneda extranjera necesaria para el pago del precio o crédito, y se calculará sobre el monto pagado por dicha adquisición, excluyendo los intereses. La tasa no podrá exceder del 1,608%.

Si el pago total o parcial se efectúa con divisas adquiridas en el mercado cambiario formal de divisas, es decir, el importador compra las divisas en una entidad que opera en dicho mercado y el reembolso y/o remesa de las divisas es efectuado a través de la misma entidad (principalmente un banco comercial), la obligación de calcular, retener y enterar en arcas fiscales el impuesto recae en la institución que vende las divisas, debiendo aplicar el tributo sobre el monto de la venta sin considerar intereses, comisiones y gastos, y se devengará el mismo día de la venta, se calcula en moneda extranjera, pero su entero es en moneda nacional, para lo cual se aplicará el tipo de cambio más alto entre el aplicado a la venta por el banco y el tipo de cambio observado de ese día y su entero en arcas fiscales se efectuará al mes siguiente de efectuada la venta.

Si el pago total o parcial se efectúa con divisas adquiridas en el mercado cambiario informal de divisas y el reembolso y/o remesa de las divisas es efectuado a través de una entidad que opera en el mercado cambiario formal de divisas o son efectuados a través del mismo mercado informal de divisas, la obligación de calcular, retener y enterar en arcas fiscales el impuesto recae en el importador, debiendo aplicar el tributo sobre el monto de la compra sin considerar intereses, comisiones y gastos, y se devengará el día que se efectúe el pago, se calcula en moneda extranjera, pero su

entero es en moneda nacional, para lo cual se aplicará el tipo de cambio observado del día del pago y su entero en arcas fiscales se efectuará al mes siguiente de efectuado el pago⁵¹.

⁵¹ GARCÍA AGUILA, Patricio, ob. cit. en nota 42, pp. 86-87.

1.5 Información cambiaria de las operaciones de importación⁵²

Los importadores que hayan efectuado importaciones, durante el año calendario anterior, por un valor F.O.B. igual o superior a US\$ 5.000.000.-, deben informar al Banco Central respecto a:

- La totalidad de los pagos efectuados por sus operaciones de importación, ya sea que correspondan a pagos anticipados o posteriores al embarque.
- Los saldos de las coberturas anticipadas y de las importaciones pendientes de pago.
- Los planes de pago de cobranzas a más de un año.

Esta información deberá ser enviada, a través de un Informe de Flujos y Saldos de Divisas por Operaciones de Importación, al Departamento Operaciones de Comercio Exterior y Cambios del Banco, trimestralmente, con información mensual, en el transcurso de los 10 días siguientes al cierre del respectivo trimestre.

Los importadores dejarán de informar al Banco en las siguientes situaciones:

- Si pone término a su giro, en cuyo caso deberá comunicar este hecho al Departamento Operaciones de Comercio Exterior y Cambios del Banco,

⁵² Banco Central de Chile. Compendio de Normas de Cambios Internacionales [en línea] <<http://www.bcentral.cl/esp/normativa/cambiointernacional/compendio/pdf/capV.pdf>> [consulta: 6 de enero de 2005]

enviando una carta acreditando el término de su actividad comercial, con el certificado correspondiente emitido por el Servicio de Impuestos Internos.

- Si en dos años calendario consecutivos sus importaciones no superan los US\$ 5.000.000.- anuales, o si en forma anticipada a este plazo no registra saldos de importaciones pendientes de pago.

Los importadores deberán informar por escrito al Departamento ya mencionado, cualquier modificación en la razón social, RUT, cesión parcial o total de una obligación de pago, las prórrogas a la fecha de pago u otras que afecten la información que se entrega al Banco.

1.6 ¿Son confiscatorios o desproporcionados los tributos aplicables a bienes importados?

El artículo 19 N°20 de nuestra Constitución Política señala:

“La Constitución asegura a todas las personas:

20° La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que determine la ley, y la igual repartición de las cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señala, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”.

Este artículo, asegura en materia tributaria, seis principios, en los cuales se debe sustentar todo el sistema impositivo chileno, éstos son:

- Primero, **legalidad**, los tributos sólo pueden ser establecidos, modificados, suprimidos y condonados por ley. Dicha ley, debe ser de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (artículo 62 inciso 4° N° 1 de la Constitución) y de origen obligado en la Cámara de Diputados (artículo 62 inciso 2° de la Constitución), sin que respecto de esta materia puedan delegarse facultades legislativas, al tenor del artículo 61 inciso 2°⁵³;
- Segundo, **igualdad tributaria**, la cual debe ser entendida y aplicada como ocurre respecto de la igualdad matriz contenida en el artículo 19 N° 2 de la Constitución, ya que constituye una especificación del principio general de la igualdad ante la ley⁵⁴;
- Tercero, **justicia tributaria**, esto es, la proporcionalidad y razonabilidad pero desde el punto de vista y considerando elementos cualitativos⁵⁵;
- Cuarto, **no afectación específica**, salvo las tres excepciones que la Constitución contempla en texto expreso y taxativo en el inciso final del artículo 19 N° 20 y en su Séptima Disposición Transitoria⁵⁶;
- Quinto, **proporcionalidad tributario**;
- Sexto, **no confiscatoriedad impositiva**.

⁵³ FERNANDEZ GONZALEZ, Miguel Angel. Principios Constitucionales de Proporcionalidad y justicia en materia tributaria. *Revista Chilena de Derecho*. 27(2): 359. Abril – Junio 2000.

⁵⁴ FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo. *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Santiago. Jurídica de Chile. 1985. P. 158. En el mismo sentido EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. *Los tributos ante la Constitución*. Santiago. Jurídica de Chile. 1997. Pp. 72 y 76.

⁵⁵ FERNANDEZ GONZALEZ, Miguel Angel, ob. cit. en nota 53, p. 359.

⁵⁶ *Ibidem*.

1.6.1 Principio de proporcionalidad tributaria

Este principio aparece consagrado en los incisos 1° y 2° del artículo 19 N° 20 de la Constitución, donde se ha prohibido los tributos manifiestamente desproporcionados.

“Al constituyente, creador de la norma que impide la creación de tributos desproporcionados, interesó que el nivel de imposición se mantenga dentro de límites compatibles con la justa distribución de las cargas fiscales. Por ello, el fundamento de la prohibición radica en proteger otros derechos y principios establecidos por el ordenamiento jurídico, a saber, igualdad, equidad, propiedad, libre iniciativa empresarial, etc.”⁵⁷.

“De las discusiones habidas en la C.E.N.C. (Comisión de Estudios de la Nueva Constitución) se deduce [...] que para el constituyente un tributo no podía ni debía constituir una expoliación ni impedir el desarrollo de una actividad empresarial legítima. La desproporción, entonces, había que limitarla a la calificación de si un tributo reúne o no esas circunstancias.

Sin embargo, creemos que el principio de la proporcionalidad tributaria en nuestra Constitución va más allá. El intérprete frente a una imposición

⁵⁷ EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio. *Los tributos ante la Constitución*. Santiago. Jurídica de Chile. 1997. P. 89.

tributaria deberá ponderar si ella es legítima respecto de la riqueza, renta real o potencial que se pretende gravar”⁵⁸.

Acudiendo a su sentido natural y obvio, desproporcionado conforme al Diccionario de la Lengua Española, quiere decir “que no tiene la proporción conveniente o necesaria”⁵⁹, y proporción significa “disposición, conformidad o correspondencia debida [...] entre cosas relacionadas entre sí”⁶⁰.

“[...] la proporción, conformidad o correspondencia debe establecerse entre la carga tributaria, por una parte, y los elementos objetivos sobre los que ella recae o con los cuales se vincula, tales como la capacidad contributiva del sujeto obligado, el monto, la tasa, el tramo, el porcentaje, la situación del mismo tributo con anterioridad, su tratamiento en el Derecho Comparado o los parámetros objetivos que a su respecto o, en casos análogos, hayan sido elaborados por la doctrina y la jurisprudencia. Con ello, la proporcionalidad del tributo se mide en relación con elementos que tienen, básicamente, rasgo cuantitativo antes que cualitativo”⁶¹.

⁵⁸ Ídem, pp. 89-90.

⁵⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española. Madrid. Espasa Calpe. 1992. P. 730.

⁶⁰ Ídem, p. 1.678.

⁶¹ FERNANDEZ GONZALEZ, Miguel Angel, ob. cit. en nota 53, p. 360.

La proporcionalidad, como elemento que integra la igualdad y en nexo con factores o criterios objetivos o cuantitativos, ha sido explicada por la doctrina comparada:

“[...] además de ser razonable, es necesario que la diferenciación sea proporcionada, entendiendo por tal que la medida sea resultado de una satisfactoria ponderación, ya de los derechos afectados, ya de las circunstancias que justifican el trato”⁶².

Nuestro Tribunal Constitucional ha dicho sobre la materia:

“[...] el Constituyente se guardó de restringir en exceso la autonomía del legislador, y le impuso un límite que solo impide las desproporciones o injusticias ‘manifiesta’, esto es, aquellas que resultan burdas, exageradas e injustificables. Las restricciones al legislador en esta materia son, entonces particularmente excepcionales. Ello implica que la defensa de la supremacía constitucional en ese ámbito, ha de circunscribirse a evitar las desproporciones o injusticias tributarias que traspasen todos los límites de lo razonable y lo prudente;

La desproporción o injusticia tiene que fluir de las propias preceptivas legales, cualesquiera sean los hechos que digan relación con las materias previstas en ella. Dicho todavía de otra manera, la desproporción o

⁶² MEDINA GUERRERO, Manuel. *La Vinculación Negativa del Legislador a los Derechos Fundamentales*. Madrid. Mc Graw-Hill. 1996. P. 124, citado por Miguel Angel FERNANDEZ GONZALEZ, en ob. cit. en nota 53, p. 360.

injusticia tiene que ser tan evidente que, cualesquiera sean los hechos, ella resulte patente y clara en la propia disposición legal;

Cabe tener presente que al no encontrarse contemplado por la Constitución o la ley un concepto de los que se entiende por manifiestamente desproporcionado o injusto, tal determinación debe quedar entregada a lo que justicia constitucional decida, caso a caso, en materia de proyectos de ley o de leyes [...]”⁶³.

Comentando dicha sentencia FERNANDEZ GONZALEZ, señala que:

“[...] el empleo del aumentativo aludido no significa, como pareció entenderlo, a mi juicio erradamente, el Tribunal Constitucional en la sentencia recién aludida, que solo serán inconstitucionales los tributos que fueran *evidentemente* desproporcionados. Antes y al contrario, basta una mínima desproporción para que cualquier decisión o medida –incluyendo la impositiva- deba considerarse contraria a la Carta Fundamental, desde luego, por vulnerar lo dispuesto en su artículo 19 N° 2 en nexos, especialmente, con el numeral 22 del mismo precepto.

Por ende, el sentido del aumentativo, empleado en el texto constitucional, estriba nada más que en determinar a quién corresponde el peso de la prueba, por lo que acreditar el carácter desproporcionado del

⁶³ Considerandos 18° y 19° de la sentencia pronunciada el 20 de octubre de 1998, Rol N° 280. En TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Fallos del Tribunal Constitucional pronunciados entre el 18 de marzo de 1996 y el 20 de octubre de 1998*. Santiago. Jurídica ConoSur. 1999. Pp. 334-358.

tributo corresponde a quien alega tal desproporción y no al Legislador, que ha establecido el gravamen, o a la autoridad administrativa, que lo cobra o percibe”⁶⁴.

Respecto a este principio RIBERA NEUMANN señala:

“Cabe expresar que el inciso segundo del artículo 19, N° 20, CPR [Constitución Política de la República], reitera y complementa lo indicado en el inciso primero del mismo numeral. Así la manifiesta desproporción alude a la prohibición que los tributos alcancen una clara desigualdad e insiste en la necesidad de que sean proporcionales, esto es, que exista una ecuación de equilibrio entre el hecho o renta gravada y la carga tributaria que soporta. Conlleva igualmente la idea que exista una debida armonía entre la necesidad de colaborar al funcionamiento del Estado, para que este cumpla sus fines propios, como contrapartida al derecho a vivir en sociedad y el derecho optar a incrementar el patrimonio mediante el ejercicio de actividades lícitas [...]”⁶⁵.

En nuestra jurisprudencia se ha suscitado controversia respecto al hecho de si este principio resulta aplicable o no a los impuestos indirectos,

⁶⁴ FERNANDEZ GONZALEZ, Miguel Angel, ob. cit. en nota 53, p. 366.

⁶⁵ RIBERA NEUMANN, Teodoro. Tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Aspectos relevantes de la jurisprudencia constitucional. Revista Chilena de Derecho. Número especial. 1998. P. 241.

cuestión relevante debido a que en nuestro sistema tributario existen numerosos impuestos indirectos que gravan el consumo de bienes, cuya cuantía determina que el valor final de éstos exceda el costo real de los bienes. De acuerdo a lo anterior ¿Es posible considerar desproporcionado el tributo, cuando representa una parte significativa del valor final del bien gravado?

La Corte Suprema, conociendo de un recurso de inaplicabilidad del artículo 4° de la Ley N° 18.413, que elevó la tasa del whisky de 55 a 70%, sostuvo:

“Que es un principio de justicia tributaria que las cargas impositivas sean proporcionales a los ingresos y a los patrimonios de los contribuyentes y ala calidad de prescindibles e imprescindibles de los productos materia de alguna transacción gravada; ahora bien, si se dicta una norma legal que establece tributos que empobrecen al contribuyente o le cercenan sus ingresos en términos confiscatorios, es indudable que la ley que así lo disponga es inconstitucional, pero ¿reviste esta naturaleza la norma que establece una tasa de 70% a la compraventa del whisky? La respuesta es obvia, no, ya que si bien es evidente que el precio del whisky se elevará en un 15%, pues esta tasa de 70% reemplaza a una de 55% que rigió hasta 1985, esta alza de tributo no cercena rentas, no disminuye ni confisca

patrimonio, sino que hace más caro y seguramente, en un primer momento, produce una baja en las ventas [...]”⁶⁶.

El Tribunal Constitucional, conociendo del requerimiento presentado por un grupo de senadores, para que se declarara inconstitucional el proyecto de ley que aumentó el impuesto al tabaco y a las gasolinas, sostuvo:

“Que en materia de impuestos indirectos que gravan el consumo, la desproporcionalidad o injusticia de la tasa del tributo es difícil de determinar, pues existen múltiples factores, todos de hecho, que inciden en su calificación. Entre ellos cabe destacar la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible o si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica, factores todos que implican a juicio de este Tribunal apreciaciones eminentemente valóricas, según tuvo oportunidad de señalarlo en el Rol N° 203, de 1994. Se trata de situaciones de hecho no fáciles de precisar y que deben acreditarse fehacientemente para que puedan fundar una decisión al respecto;

Que no obstante lo anterior, este Tribunal no puede dejar de señalar que un impuesto indirecto podría, entre otras situaciones, ser manifiestamente desproporcionado o injusto si con su imposición o monto se impide del todo o se limita de tal manera que hace imposible el libre ejercicio de una

⁶⁶ Sentencia Corte Suprema pronunciada el 11.05.1994, citada por EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio, en ob. cit. en nota 57, p. 92.

actividad económica o impide la adquisición del dominio de los bienes a que afecte el impuesto [...]”⁶⁷.

Comentando esta jurisprudencia EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPÍNEIRA señalan:

“[...] creemos que a la prohibición dada por el inciso segundo número 20 del artículo 19 de la Constitución debe dársele una interpretación amplia, al igual que al resto del artículo 19, en cuanto reconoce derechos fundamentales y no con criterio restrictivo”⁶⁸.

⁶⁷ Sentencia Tribunal Constitucional, considerandos 7° y 8°, pronunciada el 31.07.1995, Rol 219, citada por EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio, en ob. cit. en nota 57, p. 94.

⁶⁸ EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio, ob. cit. en nota 57, p. 95. En el mismo sentido FERNANDEZ GONZALEZ, Miguel Angel, ob. cit. en nota 53, p. 370 “En suma, los Principios de Proporcionalidad y Justicia, contemplados en el artículo 19 N° 20 inciso 2° de la Constitución, se aplican también a los llamados impuestos indirectos”. BULNES, Luz, voto de minoría en sentencia del Tribunal Constitucional pronunciada el 20.10.1998, Rol 280 “El Constituyente no hizo distinción alguna entre tributos directos o indirectos y por la vía de admitir la relatividad de la aplicación de esta norma para los impuestos indirectos podría violarse la esencia del derecho, imponer tributos expropiatorios e impedir el desarrollo de importantes actividades”. MASBERNAT MUÑOZ, Patricio. Garantías Constitucionales del Contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. *Ius et Praxis* (2): 319 2002. “En ocasiones incluso se ha discutido respecto si la confiscatoriedad se presenta en todo tributo o en sólo los impuestos directos (estimamos que esta es una distinción falsa que debilita la garantía constitucional”.

1.6.2 Principio de no confiscatoriedad impositiva

Nuestra Constitución no contempla este principio expresamente, a diferencia de otras Constituciones⁶⁹, sin embargo nuestra doctrina lo ha visto consagrado en el artículo 19 N° 20 inciso segundo de la Constitución que se ve complementado por los numerandos 24 y 26 del artículo 19 del mismo cuerpo.

Para tratar de este principio nos remitiremos al debate efectuado por la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución.

“Los comisionados se plantearon la necesidad de contemplar una norma que limitara el monto de los tributos, de manera de impedir gravámenes que constituyan una expropiación al contribuyente o que impidan por su cuantía el desarrollo de una determinada actividad”⁷⁰.

“El señor GUERRERO (Fiscal del banco Central) señala que, a su juicio, el tributo constituye expropiación cuando por su cuantía, en cierta

⁶⁹ Constitución española en su artículo 31.1 que señala que el sistema tributario “en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”. La Constitución brasileña en su artículo 150 indica que no se podrán utilizar los tributos con efecto de confiscar.

⁷⁰ FIGUEROA VALDES, Juan Eduardo. *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Santiago. Jurídica de Chile. 1985. P. 204.

medida, implica privar del dominio de algo. Añade que, en todo caso, no se pronuncia sobre cuál es el monto respectivo”⁷¹.

“El señor GUZMAN [...] estima que debería incluirse en la disposición sobre la libre iniciativa, que se acaba de aprobar, y expresar: ‘No podrán imponerse tributos que por su cuantía elevada impidan el desarrollo de una determinada actividad por parte de los particulares.

La señora ROMO hace notar que es cosa de sentido común que una contribución o tributo no sea superior al 50%, acotándole el señor Guzmán que no es conveniente fijar porcentajes”⁷².

“El señor BERTELSEN recuerda que los Ministros de Hacienda y Economía se declararon partidarios de que cuando se deseara prohibir determinada actividad la ley lo estableciera derechamente y no mediante la fijación de tributos altísimos. Por ello solicita dejar constancia de que ‘tributo’ es un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquiera prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado”⁷³.

⁷¹ Sesión N° 393, de 4 de julio de 1978, Actas de la Comisión de Estudio de la Constitución, citada por FIGUEROA VALDES, Juan Eduardo, en ob. cit. en nota 70, p. 204.

⁷² Ídem, pp. 206-207.

⁷³ Ídem 70, p. 209.

Conforme a lo transcrito, este principio de la no confiscatoriedad, es concebido por la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, como garantía de la propiedad y de la posibilidad de desarrollar actividades lícitas por los particulares. La doctrina ha señalado al respecto “el carácter confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, toda vez que no ha sido posible elaborar normas que permiten determinar con relativa precisión la racionalidad o razonabilidad del tributo, o sea, un tanto por ciento después del cual deba considerarse confiscatorio. Por consiguiente, la discreción o razonabilidad de los tributos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con exigencias de tiempo y lugar y según las finalidades económico-sociales de cada gravamen [...]”⁷⁴.

Otra opinión tiene RIBERA NEUMANN quien indica:

“Relevante es afirmar, que el Estado en nuestro ordenamiento fundamental no tiene un rol rector de la vida de los individuos o planificador en la vida social, sino que su función es más bien subsidiaria a la función de los órganos intermedios y a la libertad esencial que compete a

⁷⁴ FIGUEROA VALDES, Juan Eduardo, ob. cit. en nota 70, p.200-201. Apoyando esta posición ANINAT URETA, Eduardo. La potestad tributaria. Revista de Derecho Público. 62: 17. 2000, señala “Hay hoy día una larga tradición de tributación en Europa, Norteamérica (Estados Unidos, Canadá), en algunos países asiáticos y en unos pocos latinoamericanos, de buscar utilizar los impuestos también para recargar moderadamente lo que la sociedad considera ‘males’ y favorecer o promover lo que se considera que es promovible por principios de eficiencia económica y/o social. El caso clásico de esto [...], es el tema de salud y tabaco, por ejemplo”.

los individuos, teniendo una misión de servicio, esto es, promover el bien común en general y asumir ciertos deberes específicos, en especial.

[...] de esta manera, la potestad tributaria del Estado está restringida únicamente a la obtención de los recursos necesarios para concreción de la misión estatal, debiendo realizarla respetando los derechos fundamentales de las personas. Así, es inconstitucional y constituye una desviación de poder utilizar los instrumentos tributarios para la obtención de un fin diverso de los autorizados por la Carta Magna o para establecer un sistema socio-económico contrario al estatuido en la Ley Fundamental”⁷⁵.

En definitiva, “[...] la calificación de si el tributo es o no excesivo, corresponde en primer término al legislador, el que debe considerar las circunstancias de hecho que condicionan a las leyes tributarias. En esta instancia se admite un control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional, siempre que exista requerimiento y cuestión de constitucionalidad. Una vez que la ley entra en vigencia, se admite un control *a posteriori* de la constitucionalidad de la ley por la Corte Suprema, la que podrá (concurriendo las condiciones copulativas que establece el art. 80 de la Constitución Política) declarar la inaplicabilidad de aquel precepto legal contrario a la Constitución”⁷⁶.

⁷⁵ RIBERA NEUMANN, Teodoro. La potestad tributaria del estado. Revista de Derecho Público. 62: 24. 2000.

⁷⁶ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio. Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. Ius et Praxis. (2): 319-320. 2002.

Efectuado el examen de constitucionalidad, “si el establecimiento de un determinado tributo o una serie de ellos afectan cuantitativamente la propiedad en su esencia, el atentado debe controlarse acudiendo a la no confiscatoriedad; por el contrario, sólo si el libre ejercicio de este derecho se ve afectado, tanto cuantitativamente como cualitativamente en relación con otras garantías, se debe acudir a la noción de manifiesta desproporción el artículo 19 N° 20 y en su base en la capacidad contributiva y la igualdad”⁷⁷.

Pero, ¿Cuándo un tributo será considera confiscatorio y por ende inconstitucional?

De acuerdo a lo señalado precedentemente, se trata de una cuestión que debe resolverse caso a caso. En el Derecho Comparado se ha resuelto que:

“El derecho judicial (argentino) ha elaborado una pauta importante en orden a la confiscatoriedad, estableciendo que el gravamen que absorbe más del treinta y tres por ciento (33%) de la materia imponible (...) es inconstitucional por lesión del derecho de propiedad (...).

La pauta teórica se enuncia diciendo que esa absorción no puede ser sustancial (...).

⁷⁷ TAPIA CANALES, Javier. *El derecho a tributar con arreglo a la igualdad*. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Santiago. Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 2003. Pp. 162-163.

El tope fijado por la Corte (33%) es aplicable a todos los gravámenes y asimismo, al caso en que hay que juzgar si la carga fiscal global que soporta un contribuyente es o no confiscatoria en un quantum acumulado (...).

Cuando la superposición o acumulación de varias contribuciones fiscales que soporta un mismo contribuyente excede el límite por encima del cual se considera inconstitucional un tributo, hay que admitir la viabilidad de la impugnación global a dicha carga en su conjunto, a causa de la confiscatoriedad que alberga la sumatoria de todos los tributos”⁷⁸.

En nuestro derecho no se ha fijado un porcentaje o cantidad determinada para considerar un tributo confiscatorio, pero se ha indicado:

“Un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad”⁷⁹.

En el mismo sentido RIBERA NEUMANN señala:

⁷⁸ BIDART CAMPOS, Germán José. *I Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Buenos Aires. EDIAR. P. 531-532. Citado por FERNANDEZ GONZALEZ, Miguel Angel, en ob. cit. en nota 53, p. 364.

⁷⁹ RADOVIC SCHOEPEN, Angela. *Obligación Tributaria*. Santiago. Jurídica ConoSur. 1998. P. 82.

“Sin perjuicio de sostener que la manifiesta desproporción o injusticia debe analizarse en consideración a la totalidad de la carga tributaria, ésta puede expresarse, a manera de ejemplo, si claramente no existe debida correspondencia entre la base o precio real del producto y los impuestos que lo afectan, en términos tales que los tributos constituyan una parte sustancial y determinante del precio final, en términos de abierta falta de equidad. La desproporción de un tributo, además, debe ser ponderada en relación con la capacidad de pago del contribuyente. Igualmente se presenta, si la diferencia de la carga tributaria respecto de otros bienes similares o en relación a sistema tributario en general, es ostensiblemente diferente, en términos de absoluta desigualdad, no respetándose el principio de trato igualitario que deben dispensar los órganos públicos”⁸⁰.

Agrega este autor “[...] el Tribunal no puede prescindir de considerar la totalidad de la carga tributaria que recae sobre una persona o actividad, pues solo de esta manera es posible establecer si un derecho fundamental es violado en su esencia o se impide su libre ejercicio y se transgrede así el artículo 19 N° 26, de la Carta Magna. En otras palabras, es intrascendente si el aumento es significativo o menor, sino que lo relevante está dado, si en definitiva ese incremento, pequeño o grande, conduce a la violación de los preceptos constitucionales. Alcanzado ese límite no pueden imponerse mayores cargas tributarias y, superado, debe el Tribunal declarar inconstitucional los impuestos que se pretenden establecer”⁸¹.

⁸⁰ RIBERA NEUMANN, Teodoro, ob. cit. en nota 75, pp. 27-28.

⁸¹ RIBERA NEUMANN, Teodoro, ob. cit. en nota 65, p. 244.

1.6.3 Casos prácticos

Para entender más acabadamente el tema del cual tratamos, se presentan una serie de ejercicios en los cuales se calcula la carga tributaria total que afecta la importación de los bienes que se indican.

a) Vehículos

Por regla general, la importación de vehículos automóviles está afecta al pago de dos tributos:

- Derecho ad valorem: 6% sobre el valor CIF del vehículo.
- IVA: 19% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.

Sin embargo, aquellos vehículos automóviles cuyo valor CIF supere el monto de US\$ 21.373,02; pagan además, el año 2005, un impuesto adicional de 42,50% sobre la parte del valor CIF que exceda el monto en dólares indicado.

Ejemplo:

Valor FOB	US\$ 25.000.-
Flete marítimo	US\$ 2.325.-
Seguro (2% estimado)	US \$ 500.-
VALOR CIF	US\$ 27.825.-
Tributos:	
Derecho ad valorem	US\$ 1.669,5.-
IVA (sobre US\$ 27.825 + 1.669,5)	US\$ 5.603,96.-
Impuesto específico (sobre US\$ 27.825 – 21.373,02)	US\$ 2.742,09.-

TOTAL CARGA TRIBUTARIA

US\$ 10.015,55.-

En este caso los tributos representan un 35,99% del valor CIF del vehículo de nuestro ejercicio, que tiene el carácter de lujoso.

b) Bebidas alcohólicas y analcohólicas

La importación de bebidas alcohólicas y analcohólicas paga los siguientes tributos:

- Derecho ad valorem: 6% sobre el valor CIF de las bebidas alcohólicas y analcohólicas.
- IVA: 19% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.
- Impuestos adicionales: Con distintas tasas según producto, cuya base impositiva es el valor CIF más derechos aduaneros.

PRODUCTO	IMPUESTO
Aguas minerales, bebidas artificiales y Jarabes.	13%
Vinos, champaña, sidras, cervezas y Otras bebidas alcohólicas.	15%
Licores, piscos, whisky, aguardientes y Destilados, incluidos vinos licorosos o Aromatizados similares al vermouth.	27%

Ejemplo importación de whisky:

Valor CIF por caja de 24 unidades	US\$ 1.000.-
Tributos:	
Derecho ad valorem	US\$ 60.-
IVA (sobre US\$ 1.000 + 60)	US\$ 201,4.-
Impuesto adicional (27% sobre US\$ 1.060)	US\$ 286,2.-
TOTAL CARGA TRIBUTARIA	US\$ 547,6.-

En este caso los tributos representan un 54,76% del valor de la caja de whisky y el mismo porcentaje respecto a una botella de whisky.

Ejemplo importación de champaña:

Valor CIF por caja de 24 unidades	US\$ 600.-
Tributos:	
Derecho ad valorem	US\$ 36.-
IVA (sobre US\$ 600 + US\$ 36)	US\$ 120,84.-
Impuesto adicional (15% sobre US\$ 636)	US\$ 95,4.-
TOTAL CARGA TRIBUTARIA	US\$ 252,24.-

En este caso los tributos representan un 42,04% del valor de la caja de champaña y el mismo porcentaje respecto a una botella de champaña.

c) Cigarrillos

La importación de cigarrillos está afectada a los siguientes tributos:

- Derecho ad valorem: 6% sobre el valor CIF del producto.
- IVA: 19% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.
- Impuesto al tabaco: 60,4% sobre el precio de venta de las cajetillas de cigarrillos.

Ejemplo:

Valor CIF 2.000 cajetillas	US\$ 2.000.-
Tributos:	
Derecho ad valorem	US\$ 120.-
IVA (sobre US\$ 2000 + US\$ 120)	US\$ 402,8.-
Impuesto al tabaco (sobre US\$ 3.479,47*)	US\$ 2.101,6.-
TOTAL CARGA TRIBUTARIA	US\$ 2.623,3.-

* Para llegar a esta base imponible:

$A \times B =$ Base imponible del impuesto en pesos.

Donde:

A = Total cajetillas

B = Precio de venta por cajetilla declarado por el importador ante el Servicio de Impuestos Internos mediante declaración jurada.

Entonces:

$$2.000 \times \$ 1.000 = \$ 2.000.000.-$$

El total en pesos se convierte a dólares:

$$\$ 2.000.000 : \$ 574,80 = \text{US\$ } 3.479,47.-$$

\$ 574,80 = tipo de cambio al 25 de febrero de 2005.

En este caso los tributos representan un 75,39% del valor de venta de las cajetillas y el mismo porcentaje respecto del precio de venta de una cajetilla.

d) Joyas

La importación de una joya, así como de otros artículos suntuarios, está afectada a los siguientes tributos:

- Derecho ad valorem: 6% sobre el valor CIF del producto.
- IVA: 19% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.
- Impuesto adicional: 15% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.

Ejemplo:

Valor CIF joya	US\$ 3.000.-
Tributos:	
Derecho ad valorem	US\$ 180.-
IVA (sobre US\$ 3.000 + US\$ 180)	US\$ 604,2.-
Impuesto adicional (sobre US\$ 3.000 + US\$ 180)	US\$ 477.-
TOTAL CARGA TRIBUTARIA	US\$ 1.261,2.-

En este caso los tributos representan un 42,04% del valor CIF de la joya.

e) Petróleo

La importación de petróleo está afectada a los siguientes tributos:

- Derecho ad valorem: 6% sobre el valor CIF del producto.
- IVA: 19% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.
- Impuesto específico al petróleo: 1,5 UTM/m³.

Ejemplo:

Valor FOB de 1.000 barriles de petróleo	US\$ 51.490.-
Flete marítimo	US\$ 4.000.-
Seguro (2% estimado)	US\$ 1.030.-
TOTAL VALOR CIF	US\$ 56.520.-
Tributos:	
Derecho ad valorem	US\$ 3.391,2.-
IVA (sobre US\$ 56.520 + US\$ 3.391,2)	US\$ 11.383,13.-
Impuesto específico*	US\$ 12.554,84.-
TOTAL CARGA TRIBUTARIA	US\$ 27.329,17.-

* Para determinar el impuesto específico:

1 barril de petróleo contiene 0,1589m³ de petróleo, por lo tanto:

$$1.000 \times 0,1589 = 158,9\text{m}^3.$$

El valor de la UTM para el mes de febrero es de \$ 30.277.-, por lo tanto:

$$1,5 \text{ UTM} \times \$ 30.277 = \$ 45.415,5.-$$

Entonces el monto del impuesto específico, en pesos, asciende a:

$$\$ 45.415,5 \times 158,9\text{m}^3 = \$ 7.216.523.-$$

El valor del dólar al 25/02/2005 es de \$ 574,80.-, de manera que el impuesto específico en dólares asciende a:

$$\text{\$ } 7.216.523 : \text{\$ } 574,8 = \text{US\$ } 12.554,84.-$$

En este caso los tributos representan un 48,35% del valor CIF de un barril de petróleo que contiene 158,9868 litros.

f) Juegos pirotécnicos

La importación de este tipo de artículos está sujeta a los siguientes tributos:

- Derecho ad valorem: 6% sobre el valor CIF de los artículos.
- IVA: 19% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.
- Impuesto adicional: 50% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.

Ejemplo:

Valor CIF	US\$ 1.000.-
Tributos:	
Derecho ad valorem	US\$ 60.-
IVA (sobre US\$ 1.000 + US\$ 60)	US\$ 201,4.-
Impuesto adicional (sobre US\$ 1.000 + US\$ 60)	US\$ 530.-
TOTAL CARGA TRIBUTARIA	US\$ 791,4.-

En este caso, los tributos que afectan la importación de juegos pirotécnicos, representan un 79,14% de su valor CIF.

g) Computador u otros bienes no afectos a impuestos específicos o adicionales

En este caso se encuentran la mayoría de los bienes, para los efectos del ejercicio se considerará un computador, cuya importación está afecta a los siguientes tributos:

- Derecho ad valorem: 6% del valor CIF.
- IVA: 19% sobre el valor CIF más derechos aduaneros.

Ejemplo:

Valor CIF de un computador	US\$	500.-
Tributos:		
Derecho ad valorem	US\$	30.-
IVA (sobre US\$ 500 + US\$ 30)	US\$	100,7.-
TOTAL CARGA TRIBUTARIA	US\$	130,7.-

En este caso los tributos representan un 26,14% del valor CIF del computador.

1.6.4 Conclusiones

La doctrina señala que para determinar si estamos en presencia de un tributo de carácter confiscatorio, respecto a un bien específico, se debe considerar la carga tributaria total que afecta a dicho bien, operación que hemos realizado con cada uno de los productos de los casos anteriores. De acuerdo a ello podemos concluir:

- Respecto a los bienes importados, objeto de los ejercicios, la carga tributaria total no baja de la cuarta parte de los valores CIF o de adquisición de los productos. La carga tributaria más baja corresponde a aquellos bienes que no tienen establecidos impuestos específicos ni adicionales.

- La carga tributaria total está compuesta por tributos que presentan el carácter de indirectos, que son definidos como aquellos que permiten al contribuyente traspasar la carga tributaria a un tercero, sea que se traslade directamente a éste, o el impuesto se incluya en el precio del producto o servicio, caso en que se recarga el precio. Respecto a este tipo de tributos, la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional, ha desconocido la aplicación de la garantía que establece el artículo 19 N° 20 incisos 1° y 2°, es decir el de proporcionalidad y el de no confiscatoriedad, lo cual ha sido considerado un error tanto por la doctrina como por la Ministro, integrante de este Tribunal, señora Luz Bulnes.

También nos parece que la decisión adoptada por el Tribunal Constitucional, en la sentencia Rol N° 280 de 20 de octubre de 1998, es absolutamente errada, en primer lugar porque niega protección a los contribuyentes ante posibles alzas de tributos indirectos, de manera que se abre un camino para que el legislador pueda establecer por esta vía gravámenes confiscatorios. En segundo lugar, porque rechaza el requerimiento de inconstitucionalidad que formularon diputados por el aumento de tasa respecto al impuesto aplicable al tabaco y las gasolinas, declarando que esta alza no constituye confiscación y que por lo tanto es constitucional, de manera que cerró la posibilidad de que quienes se vieron o se vean afectados, pudieran presentar un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante la Corte Suprema, debido a lo que dispone el inciso final del artículo 83 de la Constitución “Resuelto por el Tribunal que un precepto legal determinado es constitucional, la Corte Suprema no podrá declararlo inaplicable por el mismo vicio que fue materia de la sentencia”.

En tercer lugar, consideramos que la interpretación efectuada de la Constitución, por el Tribunal Constitucional, es restrictiva y atentatoria de los derechos del contribuyente, lo que en este caso constituye un problema debido a que las decisiones de este Tribunal “resuelven de una vez y para siempre el asunto sometido a su conocimiento. No cabe en contra de tal resolución recurso alguno. Sólo el mismo Tribunal Constitucional podría revisar una resolución, pero el nuevo examen no puede tener otro objeto

que ‘rectificar los errores de hecho en que se hubiere incurrido’(artículo 83, inciso primero de la Constitución Política)’⁸².

Patricio ZAPATA LARRAIN propone ocho reglas de interpretación que a nuestro juicio parecen acertadas y constituyen una guía a seguir por quienes tienen la misión de interpretar textos jurídicos, especialmente para aquellos que tienen autoridad en la materia y deben decidir si se afecta o no un derecho fundamental o si se está infringiendo o no nuestra Carta Fundamental, como es el caso del Tribunal Constitucional. Estas reglas son⁸³:

Primera Regla: Las palabras de la Constitución se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras, salvo que resulte evidente que la Constitución las utiliza con un significado distinto.

“Existe en nuestro medio una tendencia que identifica el sentido “natural y obvio” de las palabras con las definiciones oficiales del Diccionario de la Lengua Española, editado por la Real Academia Española. Esta postura, que se ha transformado en una práctica aceptada y generalizada entre jueces

⁸² ZAPATA LARRAIN, Patricio. La interpretación de la Constitución. Revista Chilena de Derecho. 17(1): 166. Enero – Abril 1990.

⁸³ Ídem, pp. 161 y siguientes.

y abogados, ofrece al intérprete garantías de objetividad y relativa estabilidad en cuanto al sentido de las palabras de la ley”⁸⁴.

Segunda Regla: Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte, a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso.

Tercera Regla: Para definir el sentido de un concepto, el intérprete podrá, además, valerse de una definición legal calificada, de la opinión jurisprudencial autorizada y de los acuerdos expresos de la Comisión Constituyente.

Cuarta Regla: El sentido y alcance de una disposición se fijará en atención al tenor de las palabras, guardándose la debida correspondencia y armonía con el contexto constitucional y considerando la finalidad del precepto.

Quinta Regla: En la interpretación de un precepto podrá recurrirse, a título de elementos auxiliares, a la historia fidedigna del establecimiento de la norma, a la jurisprudencia, a la opinión de la doctrina, a la historia constitucional y al Derecho comparado. El valor que se le conceda en el caso concreto a cada uno de estos elementos de juicio dependerá tanto de la autoridad y autenticidad intrínseca de la fuente, como del grado de

⁸⁴ Ídem 82, p. 162.

correspondencia que exista entre la conclusión que deriva del examen de la fuente y la norma que se interpreta.

Sexta regla: No podrá interpretarse una disposición de modo que el resultado pugne con las Bases Fundamentales, afecte un derecho básico en su esencia o bien conduzca a la falta de solución efectiva de la cuestión.

“Debe entenderse que jamás podrá interpretarse una disposición constitucional de tal modo que resulte lesionado o afectado en su esencia un derecho humano fundamental”⁸⁵.

Séptima Regla: Los preceptos constitucionales que reconozcan derechos o establezcan garantías se interpretarán de la manera más amplia y plena posible, en tanto no se atente contra algún límite expreso, el derecho ajeno o el bien común.

“El respeto a los derechos de las personas debe ser “pleno”. Esto significa, por una parte, que el respeto debe comprender a “todo” el derecho, no sólo una parte del mismo, ni siquiera sólo a su esencia. Y por otro lado, quiere decir que debe hacerse extensivo a “todos” los derechos, no sólo a algunos derechos, ni siquiera sólo a los más fundamentales”⁸⁶.

⁸⁵ Ídem 82, p. 174.

⁸⁶ Ídem 82, p. 175.

Octava Regla: Las normas constitucionales que regulen el establecimiento, organización, atribuciones y funcionamiento de los Poderes Públicos y las que limiten o restrinjan los derechos de las personas se interpretarán atendiendo al sentido estricto y expreso del precepto.

“Esta regla viene a ser el complemento lógico y necesario de la regla anterior. Si la finalidad y razón de ser de la Constitución es limitar el poder y proteger los derechos, parece razonable que tanto las facultades del poder como las restricciones de los derechos deban interpretarse estrictamente.

El principio fue planteado expresamente en una sesión de la Comisión Constituyente por don Alejandro Silva Bascuñan, quien señaló que ‘toda restricción de la libertad establecida debe interpretarse restrictivamente y de manera exclusiva en relación con la finalidad específica con que se ha dictado el precepto y no con otra inspiración’ (sesión 212 del 19 de mayo de 1976)”⁸⁷.

- Conforme a las reglas anteriores, “[...] en consideración a los principios fundantes e inspiradores del Capítulo I de la Constitución, la potestad tributaria del Estado está restringida exclusivamente a preservar el carácter subsidiario y servicial del mismo. Esto es tal, ya que la irrupción del Estado en la vida individual y social está regulada en la propia Carta Fundamental y deriva de los principios generales de la Constitución, de las

⁸⁷ ZAPATA LARRAIN, Patricio, ob. cit. en nota 82, p. 175.

normas específicas relativas al Orden Público Económico como del respeto que debe otorgarse a los derechos fundamentales”⁸⁸. De esta manera, el Estado en su rol subsidiario no puede utilizar su potestad tributaria para dirigir la actividad de los gobernados, mediante la exigencia de tributos desproporcionados o confiscatorios, sino que se debe limitar a imponer aquellos gravámenes que sean necesarios para que el Estado pueda cumplir sus fines propios, pero sin abusar, sin acudir a alzas de impuestos indirectos bajo la justificación de que ellos se trasladan a terceros, que no lo soporta el contribuyente o bajo el fundamento de que se está frente a bienes suntuarios o prescindibles o que se está frente a productos que generan efectos negativos. Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional ha validado las alzas de impuestos indirectos, considerando que los principios de no confiscación y de proporcionalidad que emanan del artículo 19 N° 20 no resultan aplicables a esta clase de tributos, lo cual constituye un grave atentado a los derechos del contribuyente, puesto que “los tributos a que se refieren las normas de la Constitución abarcan a toda y cualquier obligación o prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que permite a este cumplir con los fines de bien común, objeto de su existencia. Conforme con la historia fidedigna del N° 20 del artículo 19 de la Carta Fundamental, la voz ‘tributo’ se utilizó en la formulación del precepto por ser técnicamente más adecuada y abarcar todo tipo de obligación patrimonial impuesta por ley a favor del Estado acreedor, comprendiendo, por tanto, los impuestos, las contribuciones, las

⁸⁸ RIBERA NEUMANN, Teodoro, ob. cit. en nota 65, p. 238.

tasas, los derechos y patentes, entre otros”⁸⁹. El constituyente no distinguió entre impuestos directos e indirectos, ni precisó tributos a los cuales no se le aplicaría la prohibición de establecerlos en márgenes desproporcionados o injustos.

“La interpretación de las prohibiciones constitucionales amerita siempre formular una pregunta previa: ¿La prohibición busca limitar el poder de los gobernantes, en beneficio de los derechos y libertades de las personas, o restringe los derechos y libertades de los individuos? Las prohibiciones constitucionales dirigidas a los gobernantes deben ser interpretadas considerando siempre que buscan limitar su actuar, con el objeto de resguardar los derechos fundamentales, toda vez que el principio básico en un Estado de Derecho democrático es que las personas puedan hacer todo aquello que no esté expresamente prohibido, mientras que los órganos públicos solamente lo que esté expresamente autorizado. De esta manera siempre debe prevalecer la interpretación que favorezca a los derechos fundamentales sobre las potestades públicas.

[...] Interpretar en forma restrictiva las prohibiciones dirigidas a la autoridad y que buscan salvaguardar los derechos fundamentales implica desconocer una norma básica de nuestra sociedad democrática, esto es que los derechos de los individuos están antes que el Estado y que su

⁸⁹ EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio. Justicia y proporcionalidad de los impuestos indirectos en la Constitución Política. Revista Chilena de Derecho. Número especial. P. 165. 1998.

subsistencia y su extensión es fundamental para nuestra vida social y la del estado de Derecho”⁹⁰.

“En consecuencia, cualquier análisis que se efectúe de un precepto legal cuya constitucionalidad se discuta por considerársele vulneratorio de la garantía constitucional del artículo 19 N° 20, debe hacerse teniendo en consideración la naturaleza extensiva que debe darse a la protección constitucional y la incidencia que puede tener un tributo en otros derechos protegidos y garantizados por la misma Constitución”⁹¹ como la igualdad ante la ley, el derecho a desarrollar una libre actividad económica, el derecho de propiedad y la no discriminación arbitraria en el trato que dar el Estado y sus organismos en materia económica.

- Respecto a los tributos que afectan al tabaco, todos ellos tienen el carácter de indirecto, de manera que quien soporta la carga tributaria, es el consumidor final, este sujeto de acuerdo al ejercicio formulado paga por una cajetilla de cigarros \$ 1.000, de los cuales un 75,39% (\$ 753,9) corresponde a tributos y sólo el 24,61% restante corresponde al costo del bien y las utilidades que puede obtener el productor. Nos parece que estamos en presencia de un conjunto de tributos que revisten el carácter de confiscatorios y en consecuencia inconstitucional, dado que “el Estado

⁹⁰ RIBERA NEUMANN, Teodoro, ob. cit. en nota 65, pp. 244-245.

⁹¹ GUERRERO DEL RIO, Roberto. Consideraciones en torno al orden público económico y los impuestos manifiestamente desproporcionados o injustos. Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae. (2): 111. 1998.

establece un sistema impositivo por el cual se apropia de un porcentaje significativo e irrazonable del precio final de venta, regulando, de esta manera, el margen de utilidad del industrial o comerciante, pues genera que en concreto sea el Estado, y no aquellos, el verdadero propietario de la actividad económica”⁹². Es esta la opinión de la mayoría de la doctrina como se ha señalado anteriormente en este trabajo.

No obstante, esta apreciación no es compartida por el Tribunal Constitucional, quien tuvo oportunidad de pronunciarse al respecto en sentencia Rol N° 280 de 20 de octubre de 1998, señalando que “Este Tribunal, sin entrar a admitir alguna de las tesis que al respecto se plantean, si estima que, tratándose de impuestos indirectos, el concepto de desproporcionalidad es mucho más relativo”.

En relación a los exámenes de constitucionalidad que ha efectuado el Tribunal Constitucional, respecto a proyectos de ley que aumentan la tasa de impuestos específicos, el problema se ha suscitado “si el objeto del control constitucional comprende solo el aumento tributario que se consigna en el proyecto de ley, analizado éste individualmente, con prescindencia de el o los tributos ya existentes, o si necesariamente debe el Tribunal para cumplir el objetivo constitucional que se le ha encomendado, tal es, resguardar la supremacía constitucional e impedir, en este caso, tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, analizar dicho

⁹² MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, en ob. cit. en nota 76, p. 327.

aumento a la luz de la carga tributaria total que, en definitiva, se impone a una persona o actividad.

La garantía general del artículo 19, N° 26°, CPR (Constitución Política de la República), se traduce necesariamente en la exigencia de considerar la totalidad de los tributos que afectan a una actividad o persona, pues individualmente o sumados pueden conducir a afectar un derecho en su esencia o impedir su libre ejercicio. [...] el Tribunal debe analizar el aumento consignado en el proyecto de ley, en consideración a la carga total que afecta a una persona o actividad, considerando incluso descuentos tributarios.

[...] el Tribunal no puede prescindir de considerar la totalidad de la carga tributaria que recae sobre una persona o actividad, pues solo de esta manera es posible establecer si un derecho fundamental es violado en su esencia o se impide su libre ejercicio y se transgredí así el artículo 19, N° 26°, de la Carta Magna. En otras palabras, es intrascendente si el aumento es significativo o menor, sino que lo relevante está dado, si en definitiva ese incremento, pequeño o grande, conduce a la violación de los preceptos constitucionales. Alcanzado ese límite no pueden imponerse mayores cargas tributarias y, superado, debe el Tribunal declarar inconstitucional los impuestos que se pretendan establecer”⁹³.

⁹³ RIBERA NEUMANN, Teodoro, ob. cit. en nota 65, p. 244.

Esta posición de la doctrina no ha sido aceptada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, dando la razón en cada requerimiento al Ejecutivo, quien para justificar la aplicación de altos impuestos sobre determinados bienes, ha señalado los efectos adversos o negativos que generan dichos bienes, como es el caso del tabaco, del alcohol y de las gasolinas. Así don Eduardo ANINAT URETA señala “En el caso de tabaco y cigarrillos, que nos costó una consulta al Tribunal Constitucional, nosotros establecimos además un principio que tiene que ver con las externalidades negativas. La externalidad negativa es muy simple: todos somos libres de fumar, cada uno debe regularse, pero lo que es empíricamente comprobado, y mucho más allá de Chile, es que esto provoca algunas enfermedades. Por lo tanto, hay un gasto escondido para los Estados, cualquiera sea el gobierno, y nos guste o no, que se traduce en hospitales públicos, médicos, enfermeras, prevención y otros, que hay que afrontar en el tiempo. Por lo tanto, para esa externalidad negativa, es bueno que cada quien que libremente consuma y fume, la pague para beneficio propio y de la sociedad en el futuro. Ése es un principio muy antiguo de las finanzas públicas, que lleva más de tres siglos”⁹⁴.

Rebatiendo este argumento se ha señalado “Esta situación se ha querido justificar, indicándose por el Tribunal Constitucional que ‘estos impuestos gravan un consumo que tiene efectos colaterales negativos’. Este fundamento es particularmente contradictorio, pues lo consecuente estaría

⁹⁴ ANINAT URETA, Eduardo. La potestad tributaria. Revista de Derecho Público. 62: 19-20. 2000.

dado, de aceptarse esta afirmación, en prohibir derechamente esta actividad y el consumo del tabaco, pero no pretender, utilizando la potestad tributaria, buscar cuantiosos ingresos fiscales”⁹⁵.

Nosotras consideramos que el argumento de los efectos negativos no justifica el establecimiento de impuestos elevados, pues no es la herramienta adecuada para enfrentar dichos efectos, pues los recursos recaudados en virtud de los impuestos que afectan al tabaco, al alcohol y a los combustibles no se destinan ni podrían destinarse, por el mandato constitucional del artículo 19 N° 20 inciso tercero, exclusivamente a programas de rehabilitación, de prevención o de reparación de los daños que causen dichos bienes.

- Por otro lado, mediante el establecimiento de altos impuestos se vulnera la garantía del artículo 19 N° 21 de la Constitución, que asegura a todas las personas el derecho a desarrollar cualquier actividad económica. Parte consustancial de toda actividad económica lo constituyen “la libertad de organización, contratación, inversión y la de fijar sus políticas comerciales, entre las que cabe considerar sus precios y posibles márgenes de beneficio. Especialmente este último tema nos debe llamar la atención, pues la libertad para desarrollar libremente actividades económicas lleva consigo, lógicamente, el derecho a optar por utilidades, asumiendo el riesgo de ganancia o pérdida.

⁹⁵ RIBERA NEUMANN, Teodoro, ob. cit. en nota 75, p. 30.

Por ello, es inconstitucional cuando el Estado establece un sistema impositivo por el cual se apropia de un porcentaje significativo e irrazonable del precio final de venta, regulando, de esta manera, el margen de utilidad del industrial o comerciante, pues genera que en concreto sea el Estado, y no aquéllos, el verdadero propietario de la actividad económica”⁹⁶.

- Otra justificación que se ha dado para aceptar el establecimiento de tributos elevados e incluso confiscatorios es el carácter suntuario del bien que gravan y el hecho de que se trate de productos que no tienen sustitutos. “[...] de aceptarse esta distinción para establecer impuestos tan desproporcionados e injustos, la norma constitucional que los prohíbe pierde toda eficacia, pues el legislador invocará para sí el derecho de decidir si un bien es suntuario o necesario, dejando por este expediente a la ciudadanía desguarnecida y sin posibilidad de protección”⁹⁷.

Concordamos con la opinión de don Teodoro Ribera, pues al utilizar este tipo de argumentos se deja abierta la posibilidad para que el legislador pueda considerar, a su arbitrio, un bien como suntuario o no, desconociendo la realidad del mundo actual, donde objetos que en el pasado eran considerados suntuarios hoy representan una necesidad. Siguiendo esta lógica, podemos llegar al absurdo de justificar impuestos elevados a bienes

⁹⁶ Ídem, p. 29.

⁹⁷ Ídem 75, pp. 30-31.

de alta tecnología, por el hecho de ser suntuarios, e incluso establecer altos tributos a los pasajes aéreos internacionales, lo cual no parece razonable.

- Respecto a los tributos que gravan a las bebidas alcohólicas y analcohólicas, éstos presentan distintas tasas, sin embargo no encontramos justificación para la distinción que se hace en el caso de las bebidas alcohólicas, más aun cuando la tasa que afecta a los licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, genera que la carga tributaria total que se soporta en su importación, represente un 54,76% del valor CIF de estos productos, constituyendo una carga confiscatoria o al menos desproporcionada y por lo mismo inconstitucional, no sólo por vulnerar la garantía del artículo 19 N° 20 de la Constitución, sino que también la contemplada en el artículo 19 N° 22 de la Carta Fundamental, que asegura a todas las personas la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.

2.- LAS EXPORTACIONES

2.1 Definición

Conforme al artículo 2° número 4 O de A **exportación** es la salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior.

Para que estemos en presencia de una exportación deben concurrir copulativamente los siguientes requisitos⁹⁸:

i) Que se trate de mercancías nacionales o nacionalizadas

Se trata de un requisito esencial, ya que si las mercaderías reconocen un origen extranjero, ya no estaremos en presencia de una operación de exportación.

ii) Que el envío de ellas sea legal

La mercancía extranjera debe salir del país por los canales y en la forma que dispone la legislación nacional, especialmente la aduanera. Asimismo dice relación con la licitud de las mercancías, esto es que se trate de bienes

⁹⁸ PFEFFER URQUIAGA, Francisco y MARMOLEJO GONZALEZ, Crispulo , ob. cit. en nota 17, pp. 118-119.

cuya comercialización, consumo o uso esté autorizado o permitido tanto en el país de origen como en el de destino.

En caso que no se cumpla con este requisito estaremos en presencia de un contrabando.

iii) Que su destino sea el uso o consumo en el exterior

Los actos de uso, disfrute o disposición de las mercancías los efectúa el adquirente, en calidad de dueño fuera de las fronteras del territorio del país exportador, y por lo tanto ese uso o consumo se rige por las leyes del país al cual se destinan.

La definición de exportación entregada por el artículo 2° número 4 O de A y el desarrollo de los requisitos, sólo resultan aplicables a la exportación de bienes físicos, sin embargo, los servicios también pueden ser objeto de exportaciones, pero para ser considerados como tales, el Servicio Nacional de Aduanas contempla una serie de requisitos que dicen relación con las características singulares que presentan los servicios, principalmente su intangibilidad.

La **exportación de servicios** puede conceptualizarse como aquella prestación de servicios desarrollada en el exterior, que cumple con las exigencias impuestas por el Servicio Nacional de Aduanas.

Para que una prestación de servicios sea considerada como exportación, debe cumplir con los requisitos que estableció el Servicio Nacional de Aduanas en su resolución N° 3635 de 20 de agosto de 2004⁹⁹, y que son:

- El servicio deberá ser prestado a personas sin domicilio ni residencia en el país, y efectuado materialmente en Chile.
- El servicio deberá ser susceptible de verificación en su existencia real y en su valor, atendidos los antecedentes de la solicitud. El valor deberá ser determinado conforme a las normas de valoración vigentes.
- El servicio deberá ser utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción del servicio de transporte interno que se preste a mercancías en tránsito por el país.

Los servicios prestados por comisionistas no serán considerados como exportación. Tampoco se otorgará tal calificación al arrendamiento de bienes de capital y marcas comerciales, ni aquellos servicios que estén encaminados a originar, incentivar o permitir una actividad de importación de mercancías al país.

Corresponderá al interesado acreditar, a satisfacción del Servicio Nacional de Aduanas, el cumplimiento de los requisitos exigidos.

⁹⁹ Servicio Nacional de Aduanas. Resoluciones [en línea]
<http://www.aduana.cl/p4_principal/site/edic/port/legislación_normativa.html> [consulta: 21 de enero de 2005]

El prestador del servicio deberá solicitar la calificación como exportación del servicio ante la Dirección Nacional de Aduanas. La solicitud deberá ser fundada, debiendo indicarse en que consiste el tipo de servicio y acompañarse los antecedentes necesarios para su debida inteligencia.

La calificación como exportación, se otorgará a cada petionario mediante resolución, por tipo de servicio.

La calificación como exportación, regirá a contar de la fecha de la resolución respectiva. La vigencia de ésta se determinará según la naturaleza del servicio que se trate, y en todo caso, no excederá de tres años, pudiendo solicitarse su renovación 90 días hábiles antes del vencimiento, en trámite simple, verificándose la mantención de los requisitos mencionados.

En cuanto a su tramitación sigue el mismo procedimiento contemplado para la exportación de bienes físicos, el cual se describe en el punto siguiente.

2.2 Etapas de una exportación

Debemos tener presente que en la tramitación de una exportación sólo pueden efectuarla los funcionarios o personas habilitadas para ello por el Servicio Nacional de Aduanas, y que conforme al artículo 216 O de A son los Despachadores de Aduana, entendiéndose por tales a los Agentes de Aduana y a los consignantes y consignatarios con licencia para despachar. Por consiguiente, las gestiones, trámites y demás operaciones que se efectúen ante la Aduana con relación a las destinaciones aduaneras sólo pueden ser realizadas por dichas personas.

Conforme a nuestra legislación aduanera, en una exportación podemos distinguir las siguientes etapas:

2.2.1 Presentación de las mercancías ante el Servicio Nacional de Aduanas.

2.2.2 Aceptación o rechazo del documento único de salida.

2.2.3 Ingreso de las mercancías a zona primaria y autorización de salida.

2.2.4 Embarque o salida al exterior de las mercancías.

2.2.5 Documento único de salida legalizado.

2.2.6 Valor definitivo de la operación de exportación.

2.2.1 Presentación de las mercancías ante el Servicio Nacional de Aduanas

De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 9 y 16 O de A, el paso de las mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos sólo podrá efectuarse legalmente por los puntos habilitados que determine el Presidente de la República, estas mercancías que entren o salgan por los lugares habilitados deberán ser entregadas a la Aduana en el punto de su Zona Primaria que señale el administrador o jefe de ella a solicitud del consignatario o de oficio. Agrega el artículo 54 del mismo cuerpo que “Las mercancías que vayan a ser embarcadas, serán presentadas a la Aduana y quedarán bajo su potestad” y el artículo 55 O de A complementa esta disposición señalando “Toda mercancía presentada o entregada a la Aduana para su embarque queda sometida a su potestad desde ese momento hasta el zarpe de la nave.

En el caso de embarque por otros vehículos, la potestad de la Aduana respectiva continuará hasta que la mercancía salga del país”.

La presentación de las mercancías ante la Aduana se materializa con la aceptación del correspondiente documento de salida, conforme a la 2° parte del artículo 54 O de A. El Documento Único de Salida – Aceptación a Trámite es el instrumento por el cual se presentan las mercancías ante la Aduana, fue creado a raíz de la fusión de tres documentos: Orden de Embarque, Informe de Exportación y Declaración de Exportación, con la finalidad de simplificar y optimizar el proceso exportador, permitiendo el

ingreso de las mercaderías que se van a exportar, a la Zona Primaria de Aduanas en el menor tiempo posible, en definitiva, actualmente el **Documento Único de Salida (DUS)** es el documento a través del cual la Aduana certifica la salida legal de las mercancías al exterior¹⁰⁰.

El Documento Único de Salida – Aceptación a Trámite debe ser confeccionado y presentado, vía electrónica, por el Despachador de Aduanas o su personal auxiliar, debidamente autorizados para tramitar el Documento Único de Salida por vía electrónica. Sin embargo no se requerirá la intervención de Despachador en los siguientes casos¹⁰¹:

- Cuando el valor F.O.B. de las mercancías sea de hasta US\$ 1.000.- o su equivalente en otras monedas.

- En el caso de efectos personales y/o menajes de casa hasta por el monto de US\$1.000.- F.O.B. o su equivalente en otras monedas, por cada miembro del grupo familiar.

- Mercancías donadas a países extranjeros con ocasión de catástrofe, calamidad pública o reconstrucción nacional.

- Efectos de diplomáticos chilenos, bienes y equipos de las misiones diplomáticas, consulares y de los organismos internacionales extranjeros residentes, como asimismo menaje de casa y efectos personales de sus funcionarios.

¹⁰⁰ Prochile. El Proceso de una Exportación [en línea]
<http://www.prochile.cl/servicios/exportar_paso_a_paso/proceso2.php#1> [consulta: 12 de enero de 2005]

¹⁰¹ Servicio Nacional de Aduanas. Compendio de Normas Aduaneras [en línea]
<http://www.aduana.cl/p4_principal/site/artic/20040528/pags/20040528153208.html> [consulta: 12 de enero de 2005]

- Otros.

En estos casos, en que no interviene Despachador de Aduanas, el DUS es confeccionado por el Servicio de Aduanas, en base a los antecedentes presentados por el consignante, al momento que el usuario se presente con la mercancía en Zona Primaria.

Mientras las mercancías no hayan sido presentadas al Servicio, éstas no podrán ingresar a la Zona Primaria.

Los documentos necesarios para confeccionar el Documento Único de Salida Aceptación a Trámite son los siguientes¹⁰²:

- a) Mandato para despachar, el despachador de aduana debe actuar premunido del mandato que, para cada despacho, le otorgue el dueño de las mercancías (exportador). El mandato se constituirá mediante poder escrito.
- b) Nota o instrucciones de embarque.
- c) Resolución o documento que autorice la destinación, cuando proceda.
- d) Planilla de calibrage, en caso de productos hortofrutícolas frescos, cuando proceda, autorizada por el despachador.

¹⁰² Prochile. El proceso de una exportación [en línea]
<http://www.prochile.cl/servicios/exportar_paso_a_paso/proceso2.php#1> [consulta: 12 de enero de 2005]

- e) Carta de porte o documento que haga sus veces, en el caso de tráfico terrestre o ferroviario.
- f) Otras visaciones, certificaciones de análisis o de calidad, cuando corresponda.
- g) Copia de la factura comercial emitida según las normas del Servicio de Impuestos Internos o de la factura pro forma.
- h) Deben registrarse las marcas y el número de bultos que conforman el embarque.

Cuando los referidos documentos no contengan los datos que deban consignarse en el DUS o no permitan realizar una acertada clasificación arancelaria de la mercancía, el Despachador debe exigir de su mandante (exportador), la presentación de una declaración jurada simple en la que se consigne la información adicional pertinente.

El Despachador debe conservar los citados documentos a disposición del Servicio por el plazo de cinco años.

Un DUS sólo puede amparar una destinación aduanera y un tipo de operación, por lo tanto debe declararse en más de un documento mercancías que: se envíen al exterior por distintas vías de transporte a un mismo consignatario; se envíen a más de un país de destino; se encuentren consignadas en más de un manifiesto de carga; sean embarcadas en sitios

portuarios administrados por empresas distintas; sean de origen nacional separadas de las mercancías nacionalizadas.

La Aduana consignada en el DUS, debe corresponder a la que otorgará la “Autorización de Salida” a la operación. Los valores que se consignen en el documento se deben expresar en dólares de los Estados Unidos de América (Artículo 69 O de A).

El precio unitario de las mercancías debe expresarse en la unidad de medida correspondiente al código arancelario de éstas.

Podrá tramitarse un DUS-Aceptación a Trámite con el tipo de operación “Salida de Mercancías Simplificado” y sin intervención de Despachador de Aduana, en los siguientes casos¹⁰³:

- Cuando el valor FOB de las mercancías sea de hasta US\$ 1.000 o su equivalente en otras monedas y no se requiera la legalización de la operación.

- Efectos personales y/o de menaje de casa hasta por el monto de US\$ 1.000 FOB o su equivalente en otras monedas, por cada miembro del grupo familiar.

¹⁰³ Servicio Nacional de Aduanas. Compendio de Normas Aduaneras [en línea] <http://www.aduana.cl/p4_principal/site/artic/20040531/pags/20040531123942.html> [consulta: 12 de enero de 2005]

- Mercancías sin carácter comercial de las Fuerzas Armadas y Carabineros de Chile, para el abastecimiento de sus misiones en el extranjero y para la reparación y reposición de materiales y equipos.

- Mercancías donadas a países extranjeros con ocasión de catástrofe, calamidad pública o reconstrucción nacional.

- Efectos de diplomáticos chilenos, bienes y equipos de las misiones diplomáticas, consulares y de los organismos internacionales extranjeros residentes, menaje de casa y efectos personales de sus funcionarios.

- Reexportación de bienes, equipos y efectos de países extranjeras y de organizaciones científicas internacionales.

- Otros.

En el caso de la operación “Salida de Mercancías Simplificado” los documentos que sirven de base para la confección del DUS son¹⁰⁴:

a) RUT o Pasaporte.

b) Tratándose de mercancías de hasta un valor de US\$ 1.000 F.O.B., se deberá contar con una copia de la factura comercial o factura pro forma del proveedor o una declaración del consignante en que se señale que las mercancías que se embarcan tienen un valor de hasta US\$ 1.000 F.O.B.

c) Tratándose de mercancías de hasta un valor de US\$ 1.000 F.O.B., que lleven o porten los viajeros que salen del país se deberá contar con una copia de la factura comercial o solicitud de registro factura, extendida a

¹⁰⁴ Servicio Nacional de Aduanas. Compendio de Normas Aduaneras [en línea] <http://www.aduana.cl/p4_principal/site/artic/20040531/pags/20040531124350.html> [consulta: 12 de enero de 2005].

nombre del consignante y con la individualización de la mercancía. En su defecto, se podrá acompañar boleta de compraventa o declaración jurada simple del viajero donde indique la individualización de la mercancía y su valor.

d) En caso de efectos personales y/o menajes de casa hasta por el monto de US\$ 1.000 F.O.B. o equivalente en otras monedas, por cada miembro del grupo familiar, se deberá contar con una relación de especies valoradas en dólares de los Estados Unidos de América F.O.B., suscrita por el consignante.

e) En caso de mercancías donadas a países extranjeros con ocasión de catástrofe, calamidad pública o reconstrucción nacional, se deberá acompañar un certificado extendido por el Ministro del Exterior, que acredite esta circunstancia.

f) Tratándose de efectos de diplomáticos chilenos, bienes y equipos de las misiones diplomáticas, consulares y de los organismos internacionales extranjeros residentes, como asimismo menaje de casa y efectos personales de sus funcionarios, se deberá contar con Certificación del Ministerio de Relaciones Exteriores, que acredite las condiciones mencionadas.

g) Mandato para despachar en caso que la operación sea tramitada por Agente de Aduana.

h) Instrucción de embarque en caso que la operación sea tramitada por Despachador.

En estos casos no será exigible el código arancelario. La descripción de mercancías se hará considerando aquella que, dentro del conjunto, tenga el

mayor valor. El valor de las mercancías debe ser expresado en dólares de los Estados Unidos de América.

2.2.2 Aceptación o rechazo del documento único de salida

Si con motivo de la verificación del DUS se detectare alguna irregularidad, el documento será rechazado y devuelto al Despachador, notificándole esta circunstancia por vía electrónica. En este caso se indicará que el documento fue rechazado y las causales del rechazo. El Despachador de Aduana deberá corregir los errores indicados y volver a efectuar la presentación del DUS por vía electrónica.

Los DUS aceptados a trámite serán numerados y fechados por el Servicio. Con ello el interesado estará facultado para solicitar el ingreso de las mercancías a Zona Primaria.

Una vez numerado y fechado el documento por Aduanas, el Despachador deberá archivar el documento en su sistema computacional y antes del ingreso de las mercancías a Zona Primaria deberá imprimir el DUS – Aceptación a Trámite. El documento impreso deberá ser suscrito por el Despachador de Aduana o su personal auxiliar debidamente autorizado.

Con la aceptación a trámite del DUS se entiende que las mercancías han sido presentadas al Servicio.

2.2.3 Ingreso de las mercancías a zona primaria y autorización de salida

Una vez que el DUS ha sido aceptado a trámite por el Servicio, éste podrá solicitar el ingreso de las mercancías a Zona Primaria ante la Unidad encargada en dicho lugar, correspondiente a la Aduana consignada en el DUS para otorgar la “Autorización de Salida” de las mercancías del país, para su posterior embarque y/o salida al exterior.

El despachador o su personal auxiliar solicitará el ingreso de las mercancías a Zona Primaria, presentando el "DUS - Aceptación a Trámite" y la "Guía de Despacho" de las mercancías transportadas. En caso que no exista Guía de Despacho, se podrá sustituir por una Lista de Empaque referida al vehículo. En el transporte terrestre se deberá contar además con el Manifiesto de Carga.

En caso de transporte marítimo, se deberá contar con la confirmación de la Reserva de espacio en la nave que transportará las mercancías al exterior.

En la guía de despacho deberá constar el número del DUS donde han sido declaradas las mercancías que se encuentran consignadas en la respectiva Guía. Además la Guía de Despacho debe contener por cada DUS la cantidad de bultos y kilos brutos de las mercancías.

En caso que un bulto (pallet, contenedor o continente similar) contenga mercancías amparadas en más de un DUS, al momento de presentar las mercancías en Zona Primaria, todos los DUS que corresponden a ese bulto, deberán estar autorizados a trámite por el Servicio y presentarse en forma conjunta para su ingreso a Zona Primaria.

Para autorizar el ingreso a Zona Primaria, el funcionario de Aduana registrará en el sistema computacional el número de aceptación del DUS, verificándose que se cumpla con lo siguiente:

- El DUS se encuentre Aceptado a Trámite.
- Las mercancías ingresen a Zona Primaria dentro del plazo autorizado para embarque.
- Que el plazo de vigencia, tratándose de mercancías amparadas por DUS que cancelen o abonen un régimen suspensivo, se encuentre vigente.

En el evento que la operación cumpla con lo señalado, el funcionario deberá digitar en el sistema, el N° de la Guía de Despacho y fecha de ingreso a Zona Primaria, la cantidad de bultos y kilos brutos. Tratándose de

tráfico terrestre, previo a la digitación de los datos señalados, se deberá aceptar y numerar, si corresponde, el Manifiesto de Carga, con esto se procederá a ingresar en el sistema, el N° de la Guía de Despacho, fecha y N° del Manifiesto de Carga, la cantidad de bultos y kilos brutos.

En base a lo anterior se deberá verificar lo siguiente:

- Que la cantidad de bultos y kilos brutos ingresados a Zona Primaria sea menor o no sobrepase en más de un 20% lo señalado en el DUS - Aceptación a Trámite.
- Que el Manifiesto de Carga, en caso de tráfico terrestre, haya sido previamente autorizado por el Servicio.

En caso que alguna de las condiciones antes señaladas no se cumplan, se deberá rechazar el ingreso de las mercancías a Zona Primaria. En caso de bultos que contienen mercancías declaradas en más de un DUS, el rechazo del ingreso de las mercancías a Zona Primaria de un DUS, provocará el de las restantes.

Verificado el cumplimiento de las condiciones señaladas se procede a determinar el tipo de examen a aplicar a la operación, el que se deberá realizar en el plazo establecido por cada aduana y en los lugares habilitados para tal efecto. Tratándose de tráfico terrestre antes de la selección a examen se deberá digitar en el sistema el número del o los sellos.

Si la operación no es seleccionada para examen físico y el fiscalizador confirma esta determinación, se otorgará a la operación la “Autorización de Salida, registrándola en el sistema computacional.

Si la operación es seleccionada para examen físico, el fiscalizador indicará al Despachador o su personal autorizado, el lugar en el cuál se realizará el procedimiento.

Practicado el examen físico el funcionario a cargo de la operación procederá a dejar constancia del resultado de dicho procedimiento en el sistema de información, otorgándole con esto, si corresponde, la “Autorización de Salida” a la operación. Para registrar el resultado del examen en el sistema, el fiscalizador a cargo, deberá digitar el N° del DUS y el N° de la Guía de Despacho de la operación.

Los Directores Regionales y Administradores de Aduana podrán autorizar, excepcionalmente, que el examen físico se efectúe en las bodegas del exportador, cuando éste lo solicite en forma expresa y siempre que concurren los siguientes requisitos¹⁰⁵:

a) El interesado deberá presentar una Solicitud, ante la Aduana de jurisdicción (o más próxima) del lugar donde se encuentran las mercancías. Esta Solicitud deberá ser fundada en consideraciones que aconsejen el

¹⁰⁵ Servicio Nacional de Aduanas. Compendio de Normas Aduaneras [en línea] <http://www.aduana.cl/p4_principal/site/artic/20040528/pags/20040528154446.html> [consulta: 12 de enero de 2005]

examen físico en las bodegas del exportador, por razones de riesgo de los funcionarios o de integridad física de las mercancías o por otras circunstancias que puedan afectar gravemente la materialización de la operación comercial. Esta Solicitud deberá contener los siguientes antecedentes:

- Identificación del exportador, RUT, nombre y dirección.
- Una descripción clara de la mercancía que será objeto de una destinación, con las formalidades requeridas para la descripción de mercancías del DUS.
- Dirección del lugar donde se encuentran las mercancías.
- Nombre y teléfono del encargado.

El Servicio se reserva el derecho de autorizar o denegar esta Solicitud previo análisis de la operación.

b) De ser autorizada la Solicitud, el despachador de aduana deberá confeccionar el "DUS - Aceptación a trámite", consignando en éste, el código de observación correspondiente a una operación que fue autorizada con examen físico en origen.

c) Una vez que el documento sea confeccionado, éste deberá ser presentado al Servicio

d) De ser Aceptado a Trámite el DUS electrónicamente, el interesado deberá coordinar con la Aduana consignada en el DUS la ejecución del examen físico.

e) Para la realización del examen físico el interesado deberá poner a disposición del funcionario que realizará tal procedimiento un computador con conexión a INTERNET y deberá contar con el DUS - Aceptación a Trámite impreso.

f) Realizado el procedimiento de examen físico e ingresado al sistema de información de aduana, el resultado de éste y el número del o los sellos con los que será sellada la carga y siempre que corresponda, se otorgará la "Autorización de Salida" a la operación.

Posteriormente, los fiscalizadores deberán proceder a sellar el contenedor o el vehículo donde serán transportadas las mercancías hasta el ingreso a la Zona Primaria de salida al exterior o control fronterizo.

g) En el "DUS - Aceptación a Trámite" el fiscalizador deberá consignar la fecha; tipo de examen, N° del o los sellos; su nombre y firma.

h) Cumplido lo anterior la mercancía puede iniciar su traslado hasta el puerto, aeropuerto o control fronterizo por donde saldrá del país.

i) El traslado de las mercancías al puerto, aeropuerto o control fronterizo por donde saldrán efectivamente las mercancías del país, se deberá efectuar a más tardar el día siguiente al día de finiquitado el examen físico.

j) Las mercancías deberán ser presentadas en el control de Zona Primaria junto con el DUS autorizado a salir y la correspondiente guía de despacho. El funcionario del control verificará que el documento se encuentre autorizado a salir y que el o los sellos se encuentren en orden.

Si con motivo del examen físico se detectaren irregularidades en cuanto a la naturaleza de la mercancía, dadas por diferencias entre lo declarado y lo examinado físicamente por el fiscalizador, se pondrán los antecedentes en conocimiento del Director Regional o Administrador, quien ponderará esta circunstancia, pudiendo impedir el embarque y remitir los antecedentes al Tribunal Aduanero.

Las mercancías presentadas al Servicio a través del DUS, sólo podrán ser embarcadas en las Zonas Primarias.

Otorgada la “Autorización de Salida” y siempre que no sea otorgada en la frontera o control de salida, los vehículos deberán salir sellados desde el recinto donde se concedió la autorización.

2.2.4 Embarque o salida al exterior de las mercancías.

Aceptado el documento único de salida por el Servicio, las mercancías deberán ser embarcadas dentro del plazo de 25 días corridos contados desde la fecha de aceptación a trámite del DUS.

Si la mercancía no fuere embarcada dentro del plazo señalado, y ésta se encuentra fuera de la zona primaria, el despachador deberá solicitar la anulación del documento por no embarque de las mercancías. Si estando la mercancía en zona primaria, se estima que ésta no podrá ser embarcada dentro del plazo general de embarque, estando próxima a embarcar o salir del país, el despachador deberá solicitar una prórroga al plazo de embarque antes de su vencimiento.

Tratándose de mercancías transportadas por vía marítima, el documento único de salida sólo puede autorizar su embarque en un solo vehículo, sin embargo, las mercancías pueden ingresar a zona primaria en forma parcializada para su embarque.

La compañía de transportes, que efectúa el embarque, emite el documento denominado **conocimiento de embarque**, suscrito por el capitán de la nave, por el cual reconoce el embarque de las mercancías bajo ciertas condiciones. Este documento que certifica el embarque de las mercancías, debe dejar constancia de la fecha de puesta a bordo de las

especies, de la cantidad de bultos y peso bruto de las mercancías efectivamente embarcadas.

Las copias no negociables del conocimiento de embarque son enviadas al agente de aduana, el cual remite estas copias al exportador junto a otros documentos que le permitirán iniciar las gestiones de cobro de la exportación en su banco comercial.

Las mercancías embarcadas por vía aérea requieren de la **guía aérea**, emitida por la misma compañía aérea, que opera como el conocimiento de embarque. Este documento debe ser firmado por un representante de la compañía de transporte aéreo y por el agente de aduanas.

Una misma guía aérea puede amparar mercancías embarcadas parcialmente en diferentes aeronaves, siempre que el último embarque no exceda de 10 días contados desde la fecha en que se efectuó el primer embarque, sin embargo el documento único de salida sólo podrá autorizar el embarque de mercancías en un solo vehículo, no obstante que las mercancías ingresen a zona primaria en forma parcializada para su embarque.

En la copia no negociable de la guía aérea deberá constar el día de vuelo de la mercancía, la cantidad de bultos y el peso bruto de las mercancías efectivamente embarcadas.

Las mercancías embarcadas por vía terrestre o ferroviaria, requieren de la **guía de despacho** y del **manifiesto de carga**. En la copia no negociable de la guía de despacho deberá constar la fecha de emisión del documento, la cantidad de bultos y el peso bruto de las mercancías efectivamente embarcadas.

Tratándose de exportaciones a los países vecinos, el documento único de salida admite embarques parciales de las mercancías indicados en una misma factura comercial.

El agente de aduanas está facultado para embarcar las mercancías en diferentes vehículos, en este caso la autorización de salida será otorgada por cada embarque de mercancías, por la Aduana de salida en el lugar habilitado para ello, sin embargo el total del embarque deberá completarse a más tardar a los 25 días contados desde la fecha de aceptación a trámite del DUS.

El “cumplido” no lo efectúa la empresa transportista, sino que es llevado a cabo por los funcionarios de la avanzada fronteriza de la aduana, quienes dejan constancia de lo efectivamente despachado con cargo a la orden de embarque.

En el caso de mercancías transportadas por vía terrestre o ferroviaria, la certificación de la fecha y la cantidad de bultos efectivamente salidos al país, lo otorgará la Aduana en el control fronterizo o avanzada

correspondiente, tratándose de mercancías transportadas por vía marítima o aérea dicha certificación la efectúa el despachador.

Si la operación ha sido autorizada a salir y esta autorización no ha sido otorgada en el mismo control fronterizo, el conductor del vehículo deberá presentarse en el control fronterizo con los siguientes documentos:

- Manifiesto de carga donde se deberá indicar el número del o los DUS que amparan las mercancías que salen del país.
- Lista de pasajeros y tripulantes.

El funcionario del control procederá a verificar a través del sistema de salida que el DUS se encuentre autorizado a salir, contrastando la información presentada por el transportista con la entregada por el sistema, sino existen discrepancias autorizará la salida del país, confirmando las cantidades efectivamente salidas.

2.2.5 Documento único de salida legalizado

La legalización del DUS deberá realizarse dentro del plazo de 25 días corridos contados desde la fecha de aceptación a trámite del DUS. La no presentación o la presentación extemporánea de la DUS-Legalización, dará lugar a denunciar a los infractores por presunto delito aduanero o por

infracción al artículo 175 O de A, además se deberá poner los antecedentes en conocimiento del Banco Central de Chile por la presunta contravención a la Ley de Cambios Internacionales y del Director Nacional de Aduanas por la presunta responsabilidad del despachador.

La legalización de la operación se hará a través de la presentación del segundo mensaje del DUS. Con la legalización del DUS se entiende que se ha formalizado la destinación aduanera y se ha cumplido con todos los trámites legales y reglamentarios que permiten la salida legal de las mercancías del país, constituyéndose en este momento en una “declaración”.

El segundo mensaje deberá ser confeccionado y enviado al Servicio, por el mismo despachador que confeccionó el primer mensaje, para ello debe contar con los siguientes documentos¹⁰⁶:

- Mandato constituido mediante poder escrito,
- Copia no negociable del conocimiento de embarque o del documento que haga sus veces, debidamente valorado y fechado,
- Documento Único de Salida (DUS),
- Factura comercial timbrada por el Servicio de Impuestos Internos, con los valores definitivos en caso de venta bajo modalidad “a firme”. La factura comercial puede ser reemplazada por una factura

¹⁰⁶ Prochile. El proceso de una exportación [en línea]
<http://www.prochile.cl/servicio/exportar_paso_a_paso/proceso5.php> [consulta: 21 de enero de 2005]

proforma cuando se trate de exportaciones bajo la modalidad de venta en “consignación libre”,

- Copia de la respectiva póliza de seguro, cuando corresponda, y
- Instrucciones de embarque proporcionadas por el exportador.

Presentado el segundo mensaje del DUS, se procederá a su verificación, y si con motivo de ella se detectare alguna irregularidad, el documento se rechazará y devolverá al despachador, notificándose esta circunstancia por vía electrónica, junto a las causales del rechazo. El despachador deberá corregir los errores indicados y volver a efectuar la presentación del documento a través de la misma vía.

Legalizado el documento por el Servicio de Aduanas, el despachador deberá imprimir el documento y suscribirlo, para posteriormente archivarlo en la carpeta de despacho de la operación.

Los DUS legalizados mantienen la numeración otorgada por el Servicio en la aceptación del documento y se les incorporará la fecha de legalización y si la operación ha sido seleccionada con examen documental.

Los despachadores que hayan sido sorteados con examen documental, deberán presentar la carpeta con todos los documentos que sirvieron de base para la confección del DUS-Legalización, dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de legalización del documento.

Si con motivo del examen se estableciere que el nombre de la mercancía o cualquier característica definida en alguno de los atributos de ésta difiere del código arancelario correctamente declarado, se procederá a cursar la denuncia de conformidad al artículo 174 O de A. Cuando se comprobare que el código arancelario correcto difiere del declarado o que el valor aduanero declarado fuere inferior al que corresponda, se procederá a cursar la denuncia de conformidad al artículo 173 O de A.

2.2.6 Valor definitivo de la operación de exportación.

En caso de operaciones de exportación cuya modalidad de venta es distinta de “a firme”, tales como: en consignación libre, bajo condición o en consignación libre con mínimo a firme, se debe acreditar al Servicio Nacional de Aduanas el resultado definitivo de la operación de exportación, lo cual se realiza a través del documento denominado **informe de variación del valor del documento único de salida** (IVV – DUS).

El **Informe de Variación del Valor del Documento Único de Salida**, es el documento emitido por el Servicio Nacional de Aduanas, que indica el resultado final y valor de las mercancías que se exportan bajo modalidades de venta es distintas de a firme.

El exportador deberá presentar el IVV – DUS dentro del plazo máximo de 270 días, contados desde la fecha de legalización del documento único de salida. En caso de operaciones autorizadas bajo la modalidad de venta “consignación libre a depósito franco”, el plazo será de 400 días contados desde la fecha de legalización de la operación de exportación. Dicha presentación se realiza por vía electrónica.

Para la presentación de los IVV – DUS no es necesario acompañar documentos de ninguna naturaleza. Sin perjuicio de ello, el exportador deberá mantener a disposición del Servicio de Aduanas por un plazo de 5 años contados desde la fecha de legalización del IVV – DUS, los antecedentes que acrediten el resultado de la operación informada a través del IVV – DUS, tales como: rendiciones de cuentas, facturas comerciales, acta de liquidación de remates, certificado de organismos internacionales de control, etc.

Los valores del IVV – DUS deben expresarse en dólares de los Estados Unidos de América.

El Servicio de Aduanas, en un plazo máximo de 15 días hábiles, deberá aceptar o rechazar el IVV – DUS.

2.3 Tributación externa.

El artículo 11 O de A señala que “la exportación de mercancías no estará afectada al pago de derechos, a menos que una ley las grave expresamente”, de esta manera, la regla general es que las exportaciones no estén gravadas, y que sólo excepcionalmente estén afectas, si así lo dispone una ley expresamente, por lo tanto los tributos a las exportaciones no se presumen ni se pueden aplicar por analogía.

Actualmente, las exportaciones no están afectas a gravámenes aduaneros, incluso se contemplan beneficios que permiten, a los exportadores, solicitar el reembolso de aquellos tributos pagados en la importación de mercancías que se utilizan o incorporan en los productos o servicios exportados. Estos beneficios son:

2.3.1 Sistema simplificado de reintegro a las exportaciones no tradicionales Ley 18.480.

2.3.2 Sistema de reintegro de derechos y demás gravámenes aduaneros Ley 18.708.

2.3.1 Sistema simplificado de reintegro a las exportaciones

Este sistema permite al exportar de bienes no tradicionales beneficiarse de un reintegro máximo de un 3% sobre el valor líquido de retorno, al exportar bienes no tradicionales que contengan al menos un 50% de materia prima importada.

Para acceder a este beneficio es necesario que:

- El producto debe contener al menos un 50% de insumos importados.
- Los montos de la exportación deben ser iguales o inferiores a US\$ 18.000.000.- FOB
- Se debe tratar de una exportación de productos clasificados como no tradicionales conforme al decreto supremo del Ministerio de Economía que es publicado cada año antes del 31 de marzo.
- Los insumos, al hacerse parte del producto a exportar, deben experimentar una transformación tal que les otorgue una nueva posición arancelaria, diferente a la del o los componentes importados.

Para acogerse a este beneficio el exportador debe solicitarlo dentro del plazo de 120 días contados desde la fecha de vencimiento del plazo dado para informar sobre el resultado de las operaciones de exportación y del destino dado a las correspondientes divisas.

La solicitud de reintegro debe presentarse ante la Tesorería General de la República correspondiente a la dirección legal del exportador, con la siguiente información:

- RUT y/o Cédula de identidad del exportador.
- Declaración jurada en tres ejemplares, que se materializa en el Formulario N° 70, firmada ante notario en caso de tratarse de una persona jurídica.
- DUS, copia original o fotocopia debidamente autenticada por el respectivo agente de aduanas o por notario público.
- Escritura de constitución, en el caso de personas jurídicas, copia original o fotocopia legalizada ante notario.
- Certificado de vigencia, si la fecha de constitución de la sociedad excede de un año.

En cada solicitud se debe presentar hasta un máximo de 10 DUS, de cualquier aduana.

Si se cumple con los requisitos, la Tesorería al 5° día hábil siguiente de la fecha de presentación extiende el cheque a favor del exportador en moneda nacional de acuerdo al valor del dólar observado a la fecha de presentación de la solicitud.

2.3.2 Sistema de reintegro de derechos y demás gravámenes aduaneros

El objetivo de esta franquicia es lograr un acceso competitivo de los exportadores chilenos a los mercados internacionales, permitiéndoles a éstos recuperar los derechos aduaneros y demás gravámenes pagados por la importación de:

- Materias primas
- Artículos a media elaboración
- Partes y piezas utilizadas como insumos que se incorporan o se consumen en la elaboración de mercancías que se exportan.

No se incluyen como materia prima los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función principal sea la de generar calor o energía para obtención del producto o servicio exportado.

Estos productos pueden haber sido importados directamente por el exportador o por terceros.

En virtud de este beneficio se puede solicitar la devolución de los siguientes gravámenes:

- Derechos *ad valorem*
- Derechos específicos
- Tasa de despacho
- Sobretasas que se aplican en la importación de mercancías usadas.

Este beneficio no comprende los derechos compensatorios.

No podrá solicitarse reintegro con cargo a declaraciones de importación de más de dieciocho meses, contados desde la fecha de la exportación. El reintegro deberá impetrarse, dentro del plazo de nueve meses, contados desde la fecha antedicha.

No podrá solicitarse reintegro por un monto inferior a US\$ 100, debiendo los reintegros menores a dicha suma agruparse para enterar o superar ese monto, pudiendo agruparse hasta 10 DUS de una misma aduana.

Se debe presentar la solicitud de reintegro ante el Servicio Nacional de Aduanas en el formulario que para ese efecto se dispone, en la Dirección de Aduanas que efectuó la exportación.

El reintegro se hace efectivo mediante un certificado expedido por el Servicio de Aduanas, expresado en dólares de los Estados Unidos de América. El Servicio de Tesorerías, dentro del plazo de cinco días hábiles, contados desde la fecha de recepción del certificado, procederá a liquidar y pagar el reintegro de acuerdo al tipo de cambio vigente a la fecha de emisión del referido certificado. El pago se hará mediante cheque nominativo a favor del solicitante.

2.4 Tributación interna

Los tributos que afectan a los bienes cuando se transan dentro del mercado nacional, no los gravan cuando se exportan, al respecto, se establece una serie de excepciones en los distintos cuerpos legales que contemplan tributos, que exceptúan a las exportaciones de ellos. De esta manera, las exportaciones están exentas de los siguientes gravámenes:

2.4.1 Impuesto al valor agregado

2.4.2 Impuestos de carácter adicional del D.L. N° 825 de 1974

2.4.3 Impuesto a los combustibles

2.4.4 Impuesto al tabaco

2.4.1 Impuesto al valor agregado

Contemplado en el D.L. N° 825 de 1974, este impuesto grava las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva. Conforme a ello, las exportaciones, en principio, están afectas a este impuesto, sin embargo, para hacer más competitivos los productos nacionales en el exterior, el artículo 12 D señala “Estarán exentas del impuesto establecido en este Título [Impuesto al Valor Agregado]:...D. Las especies exportadas en su venta al exterior”. Agrega el artículo 12 E N° 16

“Estarán exentas del impuesto establecido en este Título:...E. Las siguientes remuneraciones y servicios:...16. Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación”.

De acuerdo con lo anterior las exportaciones no están afectas al Impuesto al Valor Agregado (IVA). Incluso el artículo 36 señala: “Los exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto de este Título [Impuesto al Valor Agregado] que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto...”. Este beneficio está regulado en el Decreto N° 348 de 31 de diciembre de 1975, conforme al cual, los exportadores de productos y servicios considerados exportables tienen derecho a recuperar el IVA pagado por bienes, insumos o servicios inherentes a su exportación.

Cuando un exportador no vende en el mercado interno, recupera el total del crédito fiscal, ya que sus exportaciones son el total de las ventas de un período tributario. Si el exportador además de vender en el exterior también lo hace en el mercado interno, el IVA que recupera por las exportaciones aumenta el crédito fiscal del mismo período tributario en que se origine un débito fiscal, por ventas en el país. La recuperación asciende al porcentaje que represente el valor FOB de las exportaciones con relación

al total de las ventas de bienes y servicios realizadas en el mismo período tributario.

Los exportadores deberán solicitar la recuperación de los créditos fiscales en el Servicio de Impuesto Internos con jurisdicción en la comuna correspondiente al domicilio comercial, trámite que debe realizarse dentro del mes siguiente de la fecha del cumplimiento del embarque de los bienes o del siguiente de recibida la liquidación final de venta en consignación al exterior. El exportador deberá presentar la siguiente documentación:

- Nombre o razón social del exportador o prestador de servicios.
- Número de RUT
- Domicilio correspondiente al registrado en el Servicio de Impuestos Internos.
- Actividad económica y código de dicha actividad.
- Nombres, apellidos y número de RUT del representante legal, cuando corresponda.
- Número de teléfono del exportador y/o representante.
- Período tributario al que corresponde la devolución solicitada.
- Número de folio, día, mes y año del o los de embarques de los bienes que se exportan o, fecha de la recepción de las liquidaciones finales de las ventas en consignación al exterior.
- Tipos de cambio bancario vigentes en los días de los conocimientos de embarque indicando además, número y fecha de los conocimientos de embarque.

- Total de ventas en el país.
- Número de folio, mes y año del Libro de Compras y Ventas, en que están contabilizadas las ventas internas.
- Total de ventas externas a valor FOB, a la fecha de los embarques o de la recepción de las liquidaciones finales de las ventas en consignación al exterior, con derecho a recuperar su correspondiente crédito fiscal.
- Total de ventas en moneda nacional en el mes del embarque o de la recepción de la liquidación final de las ventas en consignación al exterior
- Monto total del crédito fiscal del mes o acumulado de los meses en que no se ha efectuado ventas internas o exportaciones.
- Monto de los remanentes de crédito fiscal del IVA.
- Porcentaje de ventas externas con relación al total de las ventas del mes del embarque o de la recepción de la liquidación final de las ventas en consignación al exterior.
- Monto de la devolución solicitada, en moneda nacional y su equivalente en UTM del mes de la solicitud crédito fiscal que se pretende recuperar.
- Valor FOB, números y fechas de las declaraciones de exportación cumplidas, correspondientes a los conocimientos de embarque, para exportadores de bienes y valor FOB número y fecha de las declaraciones de exportación aceptadas a trámite, para los exportadores de servicios.

El Servicio de Tesorerías demorará cinco días hábiles, desde la fecha de recepción de la solicitud, en hacer la devolución del IVA, mediante cheque nominativo al exportador o incremento del crédito fiscal, según corresponda.

2.4.2 Impuestos de carácter especial del D.L. N° 825 de 1974

Abarca los impuestos contemplados en los artículos 37, 42, 43 bis y 46 del D.L. N° 825 de 1974, y de los cuales tratamos en el punto 1.4.2. de este capítulo.

Los impuestos del artículo 37 letras a), b) y c), del artículo 42, del artículo 43 bis y del artículo 46, que el exportador deba pagar al importar los bienes que dichos artículos gravan, pueden ser recuperados por el exportador siguiendo el mismo mecanismo contemplado para la recuperación del IVA descrito en el punto anterior.

Respecto a las exportaciones de bienes que grava el artículo 37, estas exportaciones estarán exentas de dicho impuesto de acuerdo a lo estipulado en el artículo 50 del D.L. N° 825 de 1974 que dispone: “Estarán exentas de los impuestos del presente Título [Impuestos especiales a las ventas y

servicios], las especies corporales muebles exportadas en su venta al exterior”.

Respecto al impuesto del artículo 42, las exportaciones de bienes a los cuales se refiere este artículo, quedarán exentas de este impuesto, conforme a lo dispuesto en el artículo 50 del D.L. N° 825 de 1974, antes transcrito.

2.4.3 Impuestos a los combustibles

El artículo 6° inciso 8° de la Ley N° 18.502 dispone: “Las exportaciones de gasolinas automotrices y petróleo diesel estarán exentas en su venta al exterior, de los impuestos específicos que establece esta ley. Cuando se hubiesen soportado los tributos señalados, será aplicable al exportador de dichos productos, para la recuperación de éstos, el mismo sistema que el decreto ley N° 825, de 1974, y su reglamentación, establece para el Impuesto al Valor Agregado”.

Conforme a lo anterior la exportación de gasolinas automotrices o de petróleo diesel queda exenta del impuesto específico que las afecta y además si el exportador utiliza estos combustibles en la producción o elaboración de los bienes exportados, podrá solicitar su devolución

conforme al mecanismo establecido para la recuperación del IVA, descrito en el punto 2.4.1. de este capítulo.

2.4.4 Impuesto al tabaco

El artículo 13° del D.L. N° 828 de 1974, que establece impuestos que afectan al tabaco, dispone: “Estarán exentas del impuesto de esta ley las exportaciones de cigarros, cigarrillos y tabacos efectuadas por el fabricante nacional. Los exportadores que hayan soportado el tributo incluido en el precio de adquisición del producto o pagado al efectuar la importación, según corresponda...”

La devolución del impuesto soportado en la adquisición o importación de cigarros, cigarrillos o tabaco se deberá solicitar en el mes siguiente de aquél en que se efectuó la exportación, acreditando el ingreso del impuesto en arcas fiscales mediante una declaración jurada hecha por el sujeto del impuesto, autorizada por el Servicio de Impuestos Internos, en la cual se detalle la venta, se identifique el producto y se consigne su valor e impuesto pagado, sin perjuicio de las demás exigencias que determine el Servicio de Tesorerías para acreditar la respectiva exportación.

Todos los reintegros analizados, tanto de tributos externos como internos, tienen 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, es decir “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”¹⁰⁷.

El motivo jurídico de los reintegros es el llamado **principio del país de destino** acogido por nuestra legislación, según el cual “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”¹⁰⁸.

El reintegro, en términos generales, tiende a obtener los siguientes fines:¹⁰⁹

¹⁰⁷ GUARDIOLA S., Enrique, *La desgravación Fiscal a la Exportación en España*. Barcelona. 1977. P. 5. Citado por R. CESPEDES PROTO, en ob. cit. en nota 43, p. 551.

¹⁰⁸ AMIGO, Rubén Oscar y STERNBERG, Alfredo Ricardo, Julio 1990, La devolución de Impuestos y las Exportaciones, *La Información* (727): 15. Citado por MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso. EDEVAL. 1995. P. 177.

¹⁰⁹ CESPEDES PROTO, Rodrigo, ob. cit. en nota 43, pp. 557-558.

- 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.
- Competitividad internacional: 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.
- Expansión de la producción nacional: las industrias ya no producirán para el mercado nacional, con frecuencia estrecho, sino también para el mercado internacional, 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.
- 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.
- Agregación de valor: la aplicación del reintegro 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.

2.5 Información cambiaria de las operaciones de exportación¹¹⁰

Todos los exportadores que durante el año calendario anterior, hayan efectuado exportaciones por un valor F.O.B. igual o superior a US\$ 5.000.000.-, deberán informar al Banco Central respecto a:

- La totalidad de las divisas obtenidas por sus operaciones de exportación, ya sea que correspondan a pagos anticipados o posteriores al embarque.
- Los pagos de los anticipos de comprador.
- Los saldos de las exportaciones y de los anticipos de comprador pendientes de pago.

Esta información deberá ser enviada, a través de un Informe de Flujos y Saldos de Divisas por Operaciones de Exportación, al Departamento Operaciones de Comercio Exterior y Cambios del Banco, trimestralmente, con información mensual, en el transcurso de los 10 días siguientes al cierre del respectivo trimestre.

Si las divisas recibidas como pago de una exportación no son retornadas al país y corresponden a exportaciones efectuadas por empresas receptoras de un proyecto de inversión en el cual se haya convenido el régimen especial previsto en la letra b) del N° 3 del artículo 11 bis del D.L. N° 600

¹¹⁰ Banco Central de Chile. Compendio de Normas de Cambios Internacionales [en línea] <<http://www.bcentral.dl/esp/normativa/cambiointernacional/compendio/pdf/capIV.pdf>> [consulta: 21 de enero de 2005]

de 1974 y sus modificaciones, la información deberá ser enviada al Departamento Operaciones Financieras Internacionales del Banco de acuerdo a lo establecido en el respectivo contrato y sus modificaciones.

En relación a los anticipos de comprador, si se trata de aquellos cuyas divisas, total o parcialmente, no sean ingresadas al país, el exportador deberá informar al Banco esta circunstancia dentro del plazo de 10 días corridos, contado desde la fecha de su otorgamiento. Si un anticipo de comprador es capitalizado o se transforma en un crédito financiero, deberá informarse su cancelación mediante el Informe de Flujos y Saldos de Divisas por Operaciones de Exportación y, simultáneamente, enviar al Departamento de Comercio Exterior y Cambios el formulario correspondiente.

Los exportadores dejarán de informar al Banco en las siguientes situaciones:

- Si pone término a su giro, en cuyo caso deberá comunicar este hecho al Departamento Operaciones de Comercio Exterior y Cambios del Banco, enviando una carta acreditando el término de su actividad comercial con el certificado correspondiente emitido por el Servicio de Impuestos Internos.
- Si en dos años calendario consecutivos sus exportaciones no superan los US\$ 5.000.000.- anuales, o si en forma anticipada a este plazo no registre saldos de exportaciones y anticipos de comprador pendientes de pago.

Los exportadores deberán informar por escrito al Departamento Operaciones de Comercio Exterior y Cambios del Banco, cualquier modificación en la razón social o RUT, las prórrogas a la fecha de pago u otras que afecten la información que entrega al Banco.

CAPÍTULO IV:

DE LOS REGÍMENES DE EXCEPCION DE TRIBUTOS ADUANEROS

1.- REGIMENES TRIBUTARIOS DE EXCEPCION

1.1 Nociones previas

La existencia de gravámenes al comercio exterior inevitablemente crea un efecto desincentivador, es por ello que a través del tiempo se ha buscado mitigar dicho efecto en ciertas situaciones, para lo cual se ha tratado de compatibilizar el interés fiscal por la recaudación del impuesto a operaciones gravadas ya sea importación o exportación y la protección a la industria nacional y su crecimiento.

Considerando lo anterior es que la situación normal es el pago del tributo aduanero y con ello se produce la extinción de la obligación tributaria-aduanera, sin perjuicio de ello, como ya dijimos cabe la aplicación de otros modos de extinguir propios del Derecho Civil, que ya fueron nombrados anteriormente y la aplicación de modos propios del Derecho Aduanero como son el abandono de la mercancía y el cambio de destinación.

Mediante la aplicación de los regímenes de excepción de tributos aduaneros el pago del impuesto se ve alterado o modificado, ya sea en la forma o en el plazo en que éste debe hacerse.

1.2 Regímenes de excepción de tributos aduaneros

Los regímenes de excepción de tributos aduaneros no han sido definidos por ninguna disposición legal, pero han sido conceptualizado por la doctrina “como aquellos sistemas según los cuales las mercancías extranjeras pueden ingresar al territorio nacional sin pagar los gravámenes aduaneros mientras se encuentren bajo este régimen”¹¹¹.

Existen los siguientes regímenes de excepción:

- 1.2.1 Régimen de excepción de pago de gravámenes
- 1.2.2 Régimen de excepción de pago por tributo sustitutivo
- 1.2.3 Régimen de excepción de pago condicional
- 1.2.4 Régimen de excepción de pago postergado
- 1.2.5 Régimen de excepción de devolución de derechos

¹¹¹ GARCÍA DÍAZ, Luis Fernando y VILLABLANCA TARSETTI, Francisco Javier, ob. cit. en nota 22, p. 83.

1.2.1 Régimen de excepción de pago de gravámenes

Se refiere a la liberación de la obligación del pago del tributo, para lo cual se puede atender a las siguientes circunstancias:

a) Atendiendo al **quantum de la imposición**, puede ser:

- Liberación total, o
- Liberación parcial.

b) Atendiendo al **objeto** de la excepción puede ser:

- Territorial, donde se fomenta el comercio en alguna zona del país al estar exonerada de tributos, con ello atraería la llegada de barcos y de todo tipo de bienes, fomentando la actividad comercial y sobre todo la marítima de exportación.

- Estatuto personal, se refiere a la aplicación de una situación excepcional, en virtud de la condición especial del sujeto, por ejemplo la situación a la que se sujetan los diplomáticos.

- Actividad, dice relación con incentivo a una determinada actividad económica, que se busca potenciar, por ejemplo la actividad minera, pesquera, etc.

- Mercancías determinadas, por ejemplo respecto a mercancías de primera necesidad.
- Mixta, se produce cuando se combinan las circunstancias anteriores por ejemplo territorio más actividad.

1.2.2 Régimen de excepción de pago por tributo sustitutivo

En esta modalidad los derechos, impuestos y demás gravámenes que causa la operación de importación de las mercancías son sustituidos por un impuesto de carácter único.

1.2.3 Régimen de excepción de pago condicional

Consiste en que se libera de derechos a determinadas mercancías en razón de un uso o destino determinado, en este caso opera una condición, ya

que desafectada la especie para usarla de modo distinto, el Fisco recobra el derecho sobre su crédito.

Por otro lado si además se agrega y prueba mala fe por parte del beneficiario, se configura un delito de fraude aduanero, ello se encuentra consagrado positivamente en el artículo 179 letra e) de la Ordenanza de Aduanas, que señala “Se presumen responsables del delito de fraude las personas que cometan o intervengan en los siguientes actos: e) Emplear con distinto fin al declarado, y sin autorización o sin pagar los derechos correspondientes, mercancías afectas a derechos menores con la condición de un uso determinado de ellas”.

1.2.4 Régimen de excepción de pago postergado

Es también conocido como de Cobertura Diferida, beneficiaba la importación de bienes de capital y entregaba al Presidente de la República la facultad para postergar el pago de los derechos que afectarían la importación de maquinarias nuevas destinadas a la instalación o modernización de industrias, en relación con el transporte de movilización colectiva, así como también la de los elementos para el transporte exclusivo

de mercaderías que se paguen en el extranjero con créditos otorgados por proveedores fuera del país u organismos de financiamiento. Por ello es que el pago del tributo se hará en las mismas fechas y cuotas que hayan sido fijadas para el pago del crédito al extranjero y dicha cancelación se realizará con los recargos y tipos de cambios vigentes a la fecha en que se realice el pago efectivo.

1.2.5 Régimen de excepción de devolución de derechos

Es conocido como *Draw Back* y se encuentra consagrado en la mayoría de los derechos positivos.

Se encuentra definido en la Convención de Kioto como “el régimen aduanero que permite, en ocasión de la exportación de las mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos e impuestos de importación que gravaron éstas mercaderías, sea a los productos contenidos en las mercancías exportadas o consumidas durante su producción”.

Por lo tanto corresponde a la devolución de los tributos abonados por la importación de ciertos bienes, en ocasión de su reexportación, radica en un estímulo a la industria local que puede abocarse a la transformación de materia prima extranjera con la consiguiente disminución de sus costos.

2.- CONSAGRACION POSITIVA DE LOS REGIMENES SUSPENSIVOS EN NUESTRA LEGISLACION

La evolución que ha tenido en nuestra legislación se puede resumir de la siguiente forma:

- D.F.L. N° 213 del año 1953
- D.F.L. N° 8 del año 1963
- D. L. N° 299 del año 1974
- D.F.L. N° 329 del año 1979.
- Ley N° 18.349 del año 1984
- Ley N° 19.479 del año 1996 que complementa la ley anterior
- D.F.L. N° 2 del Ministerio de Hacienda del año 1998,
- Compendio de Normas Aduaneras.

2.1 Características

La caracterización de este sistema se orientará al fin perseguido por cada una de las modalidades como un todo, es decir como pertenecientes a un

sistema, ya que cada una de ellas poseen cualidades especiales que apuntan a formas distintas de conseguir el mismo fin.

2.1.1 Excepcionales

Debido a que la regla general es que ingresada una mercancía al país, ella quede afecta inmediatamente al pago del gravamen correspondiente, en cambio al operar este sistema se alterará esta regla mientras las mercancías se encuentren bajo la situación jurídica propia de cada uno de los regímenes.

2.1.2 Instrumentales

Esto quiere decir que obedecen a una Política Económica de Estado que busca en ellos la realización de otros cometidos económicos como pueden ser el estímulo a las inversiones y el comercio entre los países.

2.1.3 Suspensivos

Esto significa que se posponen en el tiempo el pago de los gravámenes correspondientes y por lo cual tienen estrecha relación con la primera característica, ya que altera la regla general de pago al verificarse el hecho gravado.

2.1.4 Sujeción al comercio internacional

Sólo se aplican en los gravámenes a las operaciones de comercio internacional conocidas como Importación y Exportación de mercancías.

2.1.5 Fiscalización

Se encuentra conferida legalmente al Servicio Nacional de Aduanas, institución de carácter autónomo y que se vincula con el Ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda.

CAPITULO V:

**DE LA TRAMITACION ELECTRONICA DE LAS
IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES**

1.- GENERALIDADES

En la formalización electrónica de las destinaciones aduaneras participan el emisor y el o los receptores de la declaración de que se trate, entendiéndose por éstos al Servicio Nacional de Aduanas, los despachadores de aduana y, en particular, las empresas de correo rápido para la tramitación de las Declaraciones de Importación y Pago Simultáneo.

En el proceso de formalización de las destinaciones aduaneras, el Servicio Nacional de Aduanas, si fuese el caso, realizará las operaciones de recepción, verificación, aforo, liquidación y legalización a través de la utilización del sistema de transmisión electrónica de datos.

Para la formalización de las destinaciones aduaneras a través de la transmisión electrónica de datos, los agentes de aduana requerirán de autorización especial del Director Nacional de Aduanas, él que la otorgará mediante una resolución.

2.- TRAMITACION ELECTRONICA DE LAS IMPORTACIONES

2.1 Aspectos Generales

El sistema de transmisión electrónica, para las declaraciones que traten de destinaciones aduaneras de ingreso de mercancías, permite que, el usuario autorizado, envíe al Servicio Nacional de Aduanas las declaraciones de las mercancías por vía electrónica. El Servicio valida la información contenida en los **mensajes** y procede a responder al usuario la aceptación o rechazo de la declaración así formalizada, según corresponda.

El usuario de Aduanas confecciona es un sistema computacional las declaraciones, las convierte a mensajes estándares y los envía al Servicio Nacional de Aduanas, mediante una orden de ejecución (submit) en la WEB de la Aduana, depositándolo en la correspondiente casilla en la Red de Valor Agregado, o entregándolos directamente en el Servidor de Comunicaciones del Servicio, en la conexión punto a punto, según sea el caso.

El Servicio Nacional de Aduanas recibe los mensajes y una vez que éstos son traducidos al formato definido en el Sistema de Comercio Exterior de Aduanas, éste los valida y genera las respuestas de aceptación o

rechazo, las que serán convertidas al formato estándar para ser depositadas en el servidor WEB o de comunicaciones, según el caso.

Para la transmisión electrónica de destinaciones aduaneras relativas al ingreso de mercancías, se utilizarán los siguientes mensajes:

- CUSDEC (Customs Declaration), es el mensaje utilizado por el usuario que corresponda para formalizar ante el Servicio Nacional de Aduanas una declaración y para presentar modificaciones a la misma. Contiene todos los antecedentes que debe conocer el Servicio Nacional de Aduanas para acogerla a trámite electrónico. También este mensaje es utilizado por el Servicio Nacional de Aduanas para notificar al usuario que corresponda que su declaración ha sido legalizada y numerada y para informar que su aclaración ha sido aceptada.
- CUSRES (Customs Response), es el mensaje utilizado por el Servicio Nacional de Aduanas para informar al despachador de aduana que ha rechazado una declaración aduanera o una aclaración de la misma. Contiene los códigos de los errores que fueron detectados en el proceso de validación.

Los mensajes serán enviados hacia y desde el Servicio Nacional de Aduanas en **intercambios** con un máximo de 99 mensajes.

Quedarán exceptuadas de la transmisión electrónica, las siguientes declaraciones de importación:

- Afectas a cupo.
- Contengan Items con más de ocho tipos distintos de bultos.
- Declaraciones de importación que declaren mercancías clasificadas en las partidas 0019.
- Declaraciones de importación que esté afecta a la retención a que se refiere la resolución exenta N° 2.705/98 del Servicio de Impuesto Internos.
- Declaraciones de importación que abonen o cancelen mercancías en presunción de abandono.
- Declaraciones de importación que abonen o cancelen declaraciones de regímenes suspensivos afectas al recargo por mercancías en presunción de abandono.

2.2 Tramitación

Las destinaciones aduaneras serán tramitadas en los días hábiles, esto es, de Lunes a Viernes, entre las 02:00 y las 18:00 horas y los Sábados, entre las 02:00 y las 16:00 horas. La primera de las horas indicadas corresponde a la hora de inicio diario del procesamiento por el Servicio Nacional de Aduanas de las destinaciones aduaneras y la segunda, a la hora en que se realizará la última transmisión diaria de los mensajes depositados en la casilla del Servicio, desde las Redes de Valor Agregado hacia el Servidor de Comunicaciones del Servicio o, para los que se encuentren conectados directamente, transmitan dentro de ese horario desde su sistema los mensajes que tengan disponibles para depositarlos en el Servidor de Comunicaciones del Servicio, en todos los casos, para que este último los procese ese día.

Las destinaciones aduaneras puestas en la casilla electrónica del Servicio hasta las 18:00 ó 16:00 horas, según el caso, serán tramitadas electrónicamente ese día y, en la eventualidad que por razones de fuerza mayor un mensaje no alcance a ser retirado a esa hora, el Servicio Nacional de Aduanas y la Red de Valor Agregado de que se trate, ejercerán las acciones que sean del caso para dar cabal y estricto cumplimiento a la obligación de responderlas en el plazo respectivo.

No existe impedimento para que los despachadores de aduana depositen los mensajes con posterioridad a las 18:00 horas, de Lunes a Viernes, o a

las 16:00, los Sábados, en la correspondiente casilla del Servicio Nacional de Aduanas, para ser sometidos a trámite, teniendo como única restricción que la fecha de presentación debe ser la del día hábil siguiente.

El despachador de aduana debidamente autorizado para presentar documentos aduaneros mediante la transmisión electrónica de datos, y desee formalizar las destinaciones aduaneras a través de este medio, deberá recibir los documentos de base y conforme a ellos comprobar si dicha declaración puede ser tramitada electrónicamente por no encontrarse dentro de los casos de excepción. En caso de proceder a la transmisión electrónica, deberá:

- Confeccionar la declaración en su sistema computacional, conforme a los documentos de base y a la normativa aduanera.
- Utilizando el **software traductor**, convertir la declaración en mensaje CUSDEC.
- Firmar electrónicamente el mensaje CUSDEC utilizando su llave privada. En todo caso, deberá firmar electrónicamente el mensaje a la fecha de presentación de la declaración, esto es, al día en que se acepte a trámite el documento electrónico.
- Enviar a la casilla electrónica del Servicio Nacional de Aduanas de la Red de Valor Agregado que le provea los servicios de mensajería electrónica, de ser éste el caso, el intercambio con uno o más mensajes.

El Servicio Nacional de Aduanas efectuará la validación de la declaración que se formalice por medio de la transmisión electrónica de datos. Si la validación efectuada por el Servicio es exitosa, la declaración es **aceptada**, realizando las siguientes acciones:

- Asigna número encriptado de control.
- Determina el tipo de revisión de la declaración, con revisión documental o con examen física.
- Registra en el sistema computacional central del Servicio los datos.
- Elabora la respuesta, siendo ésta una réplica de la declaración presentada más el número encriptado de control, y el código de selección de aforo.
- Convierte la respuesta en mensaje CUSDEC.
- Firme electrónicamente el mensaje CUSDEC utilizando la llave privada del Servicio Nacional de Aduanas.
- Envía a la casilla del usuario de la Red de Valor Agregado que le provea los servicios de mensajería electrónica o los deja depositados en el Servidor de Comunicaciones, en caso de encontrarse conectado directamente, el intercambio con uno o más mensajes CUSDEC. Los mensajes CUSDEC contenidos en el referido intercambio constituirán las declaraciones aduaneras debidamente legalizadas por el Servicio Nacional de Aduanas, entendiéndose por este hecho notificadas.

Posteriormente, el despachador que envió electrónicamente la declaración:

- Retira los mensajes CUSDEC llegados a su casilla.
- Autentica los mensajes CUSDEC utilizando la llave pública del Servicio Nacional de Aduanas.
- Convierte los mensajes CUSDEC utilizando el software traductor, dejándolas listas en su sistema computacional para ser impresas en el respectivo formulario declaración de ingreso.
- Impresa la declaración de ingreso, estampa su rúbrica en el formulario dando fe que lo impreso corresponde a la declaración aduanera legalizada electrónicamente por el Servicio Nacional de Aduanas. Deberá firmar la declaración impresa la misma persona que procedió a firmar digitalmente el mensaje electrónico.

Si la validación efectuada por el Servicio Nacional de Aduanas no resulta exitosa, ella es **rechazada**, realizando las siguientes acciones:

- Establece la(s) causal(es) de error, pudiendo presentarse 3 clases de error: falta de datos, inconsistencias y errores de información.
- Elabora la respuesta en base a una nómina de los errores detectados y los elementos que identifican el mensaje transmitido y la declaración de ingreso presentada.
- Convierte la nómina en mensaje CUSRES utilizando el software traductor.

- Firma electrónicamente el mensaje CUSRES utilizando la llave privada del Servicio Nacional de Aduanas.
- Envía a la casilla del despachador en la Red de Valor Agregado que le provea los servicios de mensajería electrónica o los deja depositados en el Servidor de Comunicaciones, en caso de encontrarse conectado directamente, el intercambio con uno o más mensajes CUSRES.

Luego el despachador de aduana:

- Retira los mensajes CUSRES llegados a su casilla.
- Autentica los mensajes CUSRES utilizando la llave pública del Servicio Nacional de Aduanas.
- Convierte los mensajes CUSRES en archivos de datos utilizando el software traductor, dejándolos listos para ser utilizados por su sistema computacional.
- Revisa los errores informados por el Servicio Nacional de Aduanas, y procede a efectuar las correcciones de la declaración de ingreso.
- Repite el proceso, tal como si estuviera presentado la declaración por primera vez.

Las declaraciones de ingreso legalizadas por el Servicio, pasarán por un **sistema de selección dirigida**, sobre la base de la información de la misma declaración y criterios de gestión de riesgo, sin perjuicio de aquellas

revisiones estipuladas como obligatorias a ciertas mercancías. De esto puede resultar:

- a) **Declaraciones aceptadas sin revisión:** documentos para los que el sistema no ha determinado exigencias adicionales, pudiendo efectuar el retiro de las mercancías una vez pagados los tributos. No obstante, el Director Regional o Administrador de Aduanas podrá discrecionalmente cambiar el estado de la declaración, cambiando la condición de “aceptada sin revisión” a “aceptada con revisión documental” o a “aceptada con examen físico de las mercancías”. En tales casos, durante el retiro de las mercancías se realizarán ambas revisiones dejando constancia en los recuadros definidos para estos efectos en el formulario de la declaración de ingreso.

- b) **Declaraciones aceptadas y seleccionadas para revisión documental:** documentos para los que el sistema computacional ha determinado que requieren de una validación adicional de los documentos de base, labor que deberá ser efectuada por un fiscalizador. Para ello, el despachador debe presentar en la Administración de Aduana de tramitación, en el horario y unidad que se establezca, de acuerdo a los procedimientos, la carpeta con los documentos de base, incluyendo los ejemplares impresos de la declaración de ingreso, la que deberá estar pagada, cuando proceda. Sólo después de esta revisión el despachador podrá realizar el retiro de las mercancías.

Es facultad del Director o Administrador de cada Aduana determinar el horario de recepción de las carpetas, de manera de facilitar la atención.

El Director Regional o Administrador de Aduanas podrá discrecionalmente cambiar el estado de la declaración, cambiando la condición de “aceptada con revisión documental” a “aceptada con examen físico de las mercancías”, y en casos calificados “aceptada sin revisión”.

c) **Declaraciones aceptadas y seleccionadas para examen físico de las mercancías:** documentos para los que el sistema computacional ha determinado que requieren de una validación adicional de los documentos de base y de la naturaleza de las mercancías al momento del retiro de éstas. Para ello, el despachador deberá presentar en la Administración de Aduana de tramitación, directamente en la Unidad de Examen Físico, la carpeta con los documentos de base, incluyendo los ejemplares impresos de la declaración de ingreso, la que deberá estar pagada, cuando proceda. Sólo después de esta revisión el despachador podrá retirar las mercancías.

En casos calificados, el Director Regional o Administrador de Aduana podrá cambiar a su juicio el estado de la declaración, cambiando de “aceptada con examen físico de las mercancías” a “aceptada con revisión documental” o “aceptada sin revisión”.

Para el retiro de las mercancías, el personal del Servicio Nacional de Aduanas ubicado en Control Puertas, deberá verificar aplicando los mismos procedimientos para las declaraciones de importación tramitadas manualmente.

3.- TRAMITACION ELECTRONICA DE LAS EXPORTACIONES

3.1 Aspectos generales

El sistema de transmisión electrónica, para la salida de mercancías, permite que el usuario autorizado envíe al Servicio Nacional de Aduanas el Documento Unico de Salida - Aceptación a trámite por vía electrónica. El Servicio valida la información contenida en el **archivo** y procede a responder al usuario la aceptación o rechazo de la presentación así formalizada, según corresponda.

Para ello, el usuario de Aduanas confecciona en su sistema computacional los Documentos Unicos de Salida - Aceptación a trámite, las convierte a archivos planos y los envía al Servicio Nacional de Aduanas, por medio de alguno de los medios de transmisión electrónica autorizados, según sea el caso.

El Servicio Nacional de Aduanas recibe esos registros, traslada los datos al Sistema Central de Aduanas, éste los valida y genera las respuestas de aceptación o rechazo, las que serán convertidas al archivo de datos correspondiente para ser enviados mediante la página WEB de la Aduana o

para ser depositadas en las casillas de los usuarios, según sea el medio de transmisión utilizado.

3.2 Tramitación

La tramitación de las exportaciones en la actualidad sólo se puede realizar por vía electrónica, de acuerdo al procedimiento descrito en el punto 2.2 del capítulo III de este trabajo. A continuación sólo se harán algunas precisiones que dicen relación con la transmisión electrónica.

La presentación de las mercancías a la aduana se hará transmitiendo electrónicamente el correspondiente **archivo**, indicando el tipo de destinación de que se trate, conforme lo determine el Director Nacional de Aduanas. Dichos archivos serán tramitados continuamente, es decir, siete días a la semana, las 24 horas, tanto en su procesamiento por el Servicio Nacional de Aduanas como en la aceptación de órdenes de ejecución (submit) en la WEB, transmisión de los mensajes depositados en la casilla del Servicio, desde las Redes de Valor Agregado hacia el Servidor de Comunicaciones del Servicio o, para los que se encuentren conectados directamente, transmitan desde su sistema los archivos que tengan disponibles para depositarlos en el Servidor de Comunicaciones del Servicio.

Para la presentación de las mercancías a la Aduana, mediante la presentación electrónica del Documento Unico de Salida - Aceptación a Trámite, deberán seguirse los siguientes pasos:

- Confeccionar el documento utilizando su aplicación computacional o aquella que pone a disposición el Servicio en la página www.aduana.cl, conforme a lo expuesto en este trabajo.
- Enviar al Servicio Nacional de Aduanas mediante internet y la Red de Valor Agregado, que le provea los servicios de mensajería electrónica, de ser éste el caso, el o los archivos.

El Servicio Nacional de Aduanas recibe los archivos planos que le envíen aquellos que utilicen la red internet o los retira de la casilla del Servicio que mantengan las Redes de Valor Agregado, luego valida los datos contenidos en el registro o archivo transmitiendo electrónicamente. Si la validación efectuada por el Servicio Nacional de Aduanas es exitosa, ella es aceptada, realizando las siguientes acciones:

- Asigna número y fecha de aceptación a trámite.
- Asigna número encriptado de control.
- Registra definitivamente en el sistema central del Servicio los datos.
- Elabora la respuesta, siendo ésta un archivo plano.
- Envía a la página WEB o los deja depositados en el Servidor de Comunicaciones, para ser enviados a la casilla del usuario de la Red de Valor Agregado que le provea los servicios de mensajería electrónica.

El usuario de Aduana retira los archivos utilizando el medio de transmisión que corresponda, autentica y desencripta los mensajes

utilizando la llave pública del Servicio Nacional de Aduanas, en caso de ser necesario, procede a imprimir el respectivo formulario Documento Unico de Salida - Aceptación a trámite y estampa su firma dando fe que corresponde a la información transmitida electrónicamente hacia y desde el Servicio Nacional de Aduanas.

Si la validación efectuada por el Servicio Nacional de Aduanas no resulta exitosa, ella es rechazada, realizando las siguientes acciones:

- Establece la(s) causal(es) de error, determinando el(los) código(s) que describe la falencia de la información. Fundamentalmente es establecen tres clases de error: falta de datos, inconsistencias o errores de información.
- Elabora la respuesta, siendo ésta un archivo plano.
- Envía a la página WEB o los deja depositados en el Servidor de Comunicaciones, para ser enviados a la casilla del usuario de la Red de Valor Agregado que le provea los servicios de mensajería electrónica.

El despachador de aduana retira los archivos utilizando el medio de transmisión que corresponda, revisa los errores informados por el Servicio Nacional de Aduanas y procede a efectuar las correcciones del Documento Unico de Salida - Aceptación a trámite y repite el proceso, tal como si lo estuviera presentando por primera vez.

CONCLUSIÓN

La tarea de recopilación, tuvo como primera dificultad, la falta de fuentes doctrinarias actualizadas que trataran sobre derecho aduanero y especialmente sobre derecho tributario aduanero, problema que se vio acentuado debido a que la norma base en esta materia, la Ordenanza de Aduanas, fue modificada el año 1998, generando cambios, que dejaron obsoletas obras anteriores a esa fecha.

La dispersión de fuentes y legislación, la dificultad para acceder a ellas y el tecnicismo de la materia, fueron problemas que se enfrentaron en la realización de esta memoria. Por otra parte, esta temática ha sido poco tratada en nuestro país y los pocos autores que tratan de ella, lo hacen en temas específicos, sin que exista sistematicidad, lo que resta importancia a un tema que merece mayor tratamiento, considerando los múltiples tratados suscritos en el último tiempo por Chile, que demandarán mayor conocimiento y profundidad en el tema.

Por las dificultades anteriores, las principales fuentes de información utilizadas fueron internet y artículos de revistas que tratan de temas específicos y que presentan la ventaja de actualidad en sus contenidos, especialmente en lo relativo a las operaciones de importación y exportación, a los tributos y a la legislación.

El hecho de que las operaciones de tráfico internacional, queden entregadas en su tramitación a un profesional denominado agente o despachador de aduanas, se considera acertado, pues se trata de una materia compleja, técnica, escasamente difundida y de difícil acceso, por lo que mediante su intervención y considerando la política que ha adoptado el Servicio Nacional de Aduanas, de incorporar la tramitación electrónica de las declaraciones de importación y exportación a través del uso de internet, se ha facilitado y acelerado la realización de estas operaciones, lo cual, respecto a las exportaciones, reviste vital importancia en la economía actual, cuyo crecimiento depende en gran medida de su incremento.

El tema de la confiscatoriedad o desproporción que presenta la carga tributaria que afecta a algunos bienes importados, es considerado el tema de mayor relevancia y aporte de esta memoria, donde se adopta una posición crítica, pues se entregan argumentos que dejan de manifiesto el carácter de confiscatorios o al menos desproporcionados de los tributos que gravan al tabaco, las gasolinas y ciertas bebidas alcohólicas, existiendo una infracción al derecho contemplado en el artículo 19 N° 20 inciso 2° de la Constitución. Esta postura se fundamenta en opiniones de renombrados autores nacionales, en una mejorada interpretación de la garantía constitucional, en la historia fidedigna de la disposición citada y en la jurisprudencia comparada. En este contexto, se critica la posición adoptada por el Tribunal Constitucional, al negar que la carga tributaria que afecta al tabaco y a las gasolinas tenga carácter confiscatorio, lo cual representa un retroceso en la protección que se debe otorgar a los derechos constitucionales, sobre todo si

se considera que este tribunal es el encargado de velar por el respeto a la Constitución y que toda materia resuelta por éste, no podrá ser objeto del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, cuyo conocimiento corresponde a la Corte Suprema, con lo cual deja desprotegidos a los importadores ante posibles abusos de la autoridad tributaria. En este mismo sentido, tampoco podrán valerse del recurso de protección, pues el artículo 20 de la Constitución no contempló como parte de sus causales la privación, perturbación o amenaza del derecho consagrado en el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental.

Finalmente, se considera que esta memoria puede constituir un aporte al facilitar la comprensión del tema a través de una visión global y pedagógica y que puede servir de guía a quienes deban intervenir en el comercio internacional de mercancías, al actualizar y sistematizar una materia dispersa, poco tratada y compleja.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

1. AHUMADA, Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas. Córdoba. Assandri. 1948. V. 2.
2. EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. Los tributos ante la Constitución. Santiago. Jurídica de Chile. 1997. 183 p.
3. FIGUEROA VALDES, Juan Eduardo. Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980. Santiago. Jurídica de Chile. 1985. 324 p.
4. GARCIA AGUILA, Patricio. Importaciones: Operativa bancaria y comercial práctica. 2^a ed. Santiago. Instituto de Estudios Bancarios “Guillermo Subercaseaux”. 2004. 247 p. Serie N° 6 de Estudios Financieros - Comercio Exterior.
5. JARACH, Dino. El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo. 3^a ed. Buenos Aires. Abeledo-Perrot. 1982. 238 p.

6. MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 2ª ed. Valparaíso. EDEVAL. 1979. 417 p. Serie de Estudios y Monografías.

7. MASSONE PARODI, Pedro. El Impuesto a las Ventas y Servicios. Valparaíso. EDEVAL. 1995. 246 p. Serie de Estudios y Monografías.

8. MATUS BENAVENTE, Manuel. Finanzas Públicas: La teoría. 3ª ed. Santiago. Jurídica de Chile. 1964. 308 p. Serie de Estudios Jurídicos y Sociales.

9. MAZZ, Addy. Gravámenes al Comercio Exterior. 2ª ed. Montevideo. Fundación de Cultura Universitaria. 1989. 320 p. Serie JVS.

10. PFEFFER URQUIAGA, Francisco y MARMOLEJO GONZALEZ, Crispulo. Regulación del Comercio Internacional en el Derecho Chileno. Santiago. Universidad Central de Chile. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1999. 204 p.

11. RADOVIC SCHOEPEN, Angela. Obligación Tributaria. Santiago. Jurídica ConoSur. 1998. 421 p.

12. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española. 21ª ed. Espasa Calpe. Madrid. 1992. V. 2.

13. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Fallos del Tribunal Constitucional pronunciados entre el 18 de marzo de 1996 y el 20 de octubre de 1998. Santiago. Jurídica ConoSur. 1999. 383 p.

14. VARGAS VARGAS, Manuel. La Obligación Civil y la Obligación Tributaria. 3ª ed. Santiago. Jurídica ConoSur. 1995. 75 p.

TESIS

15. GARCIA DIAZ, Luis Fernando y VILLABLANCA TARSETTI, Francisco Javier. De los regímenes suspensivos de derechos aduaneros. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Santiago. Universidad de Chile. Facultad de Derecho. 2003. 174 p.

16. REINUAVA DEL SOLAR, Dagoberto. Análisis sistemático de las obligaciones y deberes en Aduana y de la obligación aduanera en especial. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Valparaíso. Universidad Católica de Valparaíso. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 2000. 166 p.

17. TAPIA CANALES, Javier. El derecho a tributar con arreglo a la igualdad. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Santiago. Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 2003. 207 p.

18. VASQUEZ, Isidro. Desgravación aduanera y comercio exterior. Tesis para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Santiago. Universidad de Chile. Facultad de Derecho. 1974. 113 p.

ARTICULOS DE REVISTAS

19. ANINAT URETA, Eduardo. La potestad tributaria. Revista de Derecho Público. 62: 10-21. 2000.

20. CESPEDES PROTO, Rodrigo. Draw-back y tributos al comercio exterior chileno. Revista Chilena de Derecho. 26(3): 549-569. Junio – Septiembre 1999.

21. EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. Justicia y proporcionalidad de los impuestos indirectos en la Constitución Política. Revista Chilena de Derecho. Número especial. 163-167. 1998.

22. FERNANDEZ GONZALEZ, Miguel Angel. Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. Revista Chilena de Derecho. 27(2): 357-371. Abril – Junio 2000.

23. GIESZE, Craig R. *Dumping* y subsidios gubernamentales: las prácticas desleales del comercio internacional y el TLC Chile – EUA. Informativo Jurídico. (29): 6-27. Marzo 2002.

24. GUERRERO DEL RIO, Roberto. Consideraciones en torno al orden público económico y los impuestos manifiestamente desproporcionados o injustos. Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae. (2): 107-116. 1998.

25. GUTIERREZ CARRASCO, Octavio. Abril - Septiembre 1971. Nociones de Derecho Aduanero Chileno. Revista de Derecho Económico. (35): 37-56.

26. MASBERNAT MUÑOZ, Patricio. Garantías constitucionales del contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina nacional. Ius et Praxis.(2): 299-357. 2002.

27. RIBERA NEUMANN, Teodoro. Tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. *Aspectos relevantes de la jurisprudencia constitucional*. Revista Chilena de Derecho. Número especial. 237-248. 1998.

28. RIBERA NEUMANN, Teodoro. La potestad tributaria del Estado. Revista de Derecho Público. 62: 22-31. 2000.

29. ZAPATA LARRAÍN, Patricio. La interpretación de la Constitución. Revista Chilena de Derecho. 17(1): 161-177. Enero – Abril 1990.

LEGISLACION

30. CHILE. Constitución Política de la República de Chile. Edición oficial especial para estudiantes. Novena edición oficial aprobada por Decreto N° 555, de 6 de junio de 2002 del Ministerio de Justicia. Santiago. Jurídica de Chile. 2003. 129 p.

31. CHILE. Ministerio de Hacienda. D.F.L. N° 2. Fija texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ordenanza de Aduanas. Publicado el 21 de julio de 1998. 84 p. Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, leyes más solicitadas <<http://www.bcn.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

32. CHILE. Ministerio de Hacienda. D.L. N° 828. Establece normas para el cultivo, elaboración, comercialización e impuestos que afectan al tabaco. Publicado el 31 de diciembre de 1974. 6 p. Disponible en Biblioteca del Congreso nacional, leyes más solicitadas <<http://www.bcn.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

33. CHILE: Ministerio de Hacienda. D.L. N° 824. Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Publicado el 31 de diciembre de 1974. 172 p. Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, leyes más solicitadas <<http://www.bcn.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

34. CHILE. Ministerio de Hacienda. D.L. N° 825. Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Publicado el 31 de diciembre de 1974. 51 p. Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, leyes más solicitadas <<http://www.bcn.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

35. CHILE. Ministerio de Hacienda. D.L. N° 3.475. Modifica la Ley de Timbres y Estampillas contenida en el D.L. N° 619, de 1974. Publicado el 4 de septiembre de 1980. 17 p. Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, leyes más solicitadas <<http://www.bcn.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

36. CHILE. Ministerio de Hacienda. Decreto N° 1.019. Modifica Arancel Aduanero Nacional. Publicado el 31 de diciembre de 2001. 738 p. Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, leyes más solicitadas <<http://www.bcn.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

37. CHILE. Ministerio de Hacienda. Ley N° 18.502. Establece impuestos a combustibles que señala. Publicada el 3 de abril de 1986. 8 p. Disponible en Comisión Nacional de Energía, normativa <<http://www.cne.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

38. CHILE. Ministerio de Hacienda. Ley N° 18.525. Normas sobre importación de mercancías al país. Publicada el 30 de junio de 1986. Disponible en Lexis-Nexis, Comercio Exterior <<http://www.lexisnexis.cl>> [consulta: 2 de marzo de 2005]

39. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 1.020. Promulga el tratado de libre comercio, el acuerdo de cooperación ambiental y el acuerdo de cooperación laboral, suscrito con Canadá. Publicado el 5 de julio de 1997. 340 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdos comerciales <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

40. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 1.101 Promulga el tratado de libre comercio, sus anexos y apéndices, con los Estados Unidos Mexicanos. Publicado el 31 de julio de 1999. 481 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdos A. Latina <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

41. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 28. Promulga el acuerdo por el que se establece una asociación entre la República de Chile, por una parte, y la Comunidad Europea y sus estados miembros, por la otra, sus anexos, declaraciones conjuntas y la corrección introducida al artículo 40 del Anexo III, en su versión en español. Publicado el 1° de febrero de 2003. 2.193 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdo U. Europea <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

42. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 14. Promulga el tratado de libre comercio entre Chile y Centroamérica y el protocolo bilateral a dicho tratado suscrito con Costa Rica. Publicado el 14 de febrero de 2002. 146 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdos A. Latina <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

43. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 312. Promulga el tratado de libre comercio con los Estados Unidos de América, sus anexos y las notas intercambiadas entre ambos gobiernos relativos a dicho tratado. Publicado el 31 de diciembre de 2003. 899 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, TLC EEUU <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

44. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 48. Promulga el tratado de libre comercio con el gobierno de la República de Corea y sus anexos, con las correcciones posteriores en su versión en idioma español. Publicado el 1° de abril de 2004. 257 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, TLC Corea <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

45. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 262. Promulga el tratado de libre comercio con los estados miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio, sus anexos, apéndices y notas; y los acuerdos complementarios a dicho tratado sobre comercio de mercancías agrícolas con Suiza, Noruega e Islandia, sus anexos y apéndices. Publicado el 1° de diciembre de 2004. 884 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdos comerciales <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

46. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 1.465. Promulga acuerdo de complementación económica con Argentina. Publicado el 4 de abril de 1992. 10 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdos A. Latina <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

47. CHILE. Ministerio de relaciones Exteriores. Decreto N° 402. Aprueba el acuerdo de complementación económica suscrito con la República de Bolivia en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, el 6 de abril de 1993. Publicado el 30 de junio de 1993. 40 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdos A. Latina <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

48. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 321. Aprueba acuerdo de complementación económica para el establecimiento de un espacio económico ampliado, suscrito con el gobierno de Venezuela, en Santiago el 2 de abril de 1993. Publicado el 30 de junio de 1993. 9 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdos A. Latina <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

49. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 1.535. Promulga el acuerdo con Colombia de complementación económica para el establecimiento de un espacio económico ampliado. Publicado el 27 de abril de 1994. 55 p. Disponible en Dirección general de relaciones Económicas Internacionales, acuerdos A. Latina <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

50. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 1.967. Promulga el acuerdo con Ecuador de complementación económica para el establecimiento de un espacio económico ampliado. Publicado el 18 de mayo de 1995. 13 p. Disponible en Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales, acuerdos A. Latina <<http://www.direcon.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

51. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 1.411. Promulga el acuerdo de complementación económica Chile-Mercosur y sus anexos; el protocolo sobre integración física; el protocolo de adhesión a la “Declaración sobre compromiso democrático en el MERCOSUR”, y el protocolo por el cual se sustituyen los números 49 a 58 por los números 48 a 57 del acuerdo de complementación económica Chile-MERCOSUR (ACE N° 35). Publicado el 4 de octubre de 1996. 19 p. Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, tratados internacionales <<http://www.bcn.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

52. CHILE. Ministerio de Relaciones Exteriores. Decreto N° 1.093. Promulga el acuerdo con Perú de complementación económica para la conformación de una zona de libre comercio (ACE N° 38). Publicado el 21 de julio de 1998. 17 p. Disponible en Biblioteca del Congreso Nacional, tratados internacionales <<http://www.bcn.cl>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

SITIOS WEB

53. BANCO CENTRAL DE CHILE. Compendio de normas de cambios internacionales [en línea]
<<http://www.bcentral.cl/esp/normativa/cambiointernacional/compendio/index.htm>> [consulta: 3 de febrero de 2005]

54. SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS. Compendio de normas aduaneras [en línea]
<http://www.aduana.cl/p4_principal/site/edic/base/port/compendio.htm> [consulta: 3 de febrero de 2005]

55. PROCHILE. El proceso de una exportación [en línea]
<http://www.prochile.cl/servicio/exportar_paso_a_paso/proceso2.php> [consulta: 3 de febrero de 2005]