



# **“ANÁLISIS DESCRIPTIVO DEL IMPUESTO ADICIONAL A LOS PRODUCTOS Suntuarios”**

## **Parte II**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Sergio Uribe Iriarte  
Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda**

**Santiago, Octubre de 2015**

## **CAPÍTULO III**

### **CAMBIO DE SUJETO EN EL IMPUESTO ADICIONAL**

En el presente capítulo se analizarán los principales aspectos del Cambio de Sujeto Pasivo en el impuesto especial de carácter adicional del artículo 37° del decreto de ley N° 825, de acuerdo a las normas de la ley y las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, las cuales han establecido los diversos casos en que se aplica este régimen.

Desde un punto de vista general, los cambios de sujeto establecen la retención total o parcial de impuestos asociados a las compras o ventas de determinados productos. Afectan a operaciones documentadas, por medio de facturas, en las cuales intervienen agentes retenedores que son contribuyentes autorizados por la administración tributaria para efectuar retenciones de impuestos.

En el caso del impuesto adicional del artículo N° 37 del D.L. N° 825, el cambio de sujeto se aplica principalmente en dos situaciones:

- a) Situación de los usuarios de zonas francas, en las ventas hacia la zona de extensión.
- b) Ventas de oro y minerales contenidos de oro.

En los próximos párrafos se analizarán ambas situaciones por separados.

## **Situación de los usuarios de zonas francas**

La norma del artículo 3° inciso final de la Ley del IVA establece que la Dirección del Servicio de Impuestos Internos puede, a su juicio exclusivo, imponer a los vendedores o prestadores de servicios exentos, la obligación de retener, declarar y pagar el tributo que corresponde a los adquirientes afectos a determinadas personas que importen desde los recintos de Zonas Francas.

De esta forma la Resolución N° 2.191, del 14 de mayo de 1996 establece que los sujetos pasivos de derecho de los referidos impuestos que gravan las importaciones, a las Zonas Francas de Extensión, son los importadores habituales o no. Es así, que los usuarios de estas zonas deberán retener, declarar y pagar el impuesto establecido en el artículo 37° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N° 825, de 1974, que afectan las importaciones, en las ventas que efectúan a personas que adquieran bienes para su uso, consumo o comercialización en las Zonas Francas de Extensión.

Los usuarios de dichas Zonas Francas estarán obligados a emitir una Solicitud Registro Factura o el documento que la reemplace, factura o boleta, según proceda, registrando separadamente, el impuesto retenido en virtud de la presente resolución. El no otorgamiento de los documentos señalados precedentemente, estarán sujetos a las sanciones establecidas

en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario, sin perjuicio del pago de los tributos, reajustes, multas e intereses penales que correspondan.

Los impuestos retenidos, en las ventas efectuadas por los usuarios de zonas francas, deberán registrarse en el Libro de Ventas, declararse y pagarse dentro de los doce primeros días del mes siguiente, en el caso que no sea facturador electrónico el contribuyente, o dentro de los veinte primeros días del mes siguiente si el contribuyente emite facturación electrónica.

### **Ventas de oro y minerales con contenidos de oro**

El cambio de sujeto en el Impuesto Adicional del artículo 37° del Decreto de Ley N° 825 de 1974, en las ventas de oro, productos semi-elaborados de oro, artículo de oro y joyas de oro, y en las ventas de productos con contenido de oro, metales y minerales, cuyo precio de venta por kilogramo sea igual o superior a 18 UTM vigentes para el mes en que se efectúa la transacción, está regulada mediante la resolución N° 3.398 de 1992.<sup>1</sup>

El obligado de acuerdo a las disposiciones de la Resolución antes indicada es el adquirente, de los bienes, cuando los compradores sean:

- El Banco Central de Chile,

---

<sup>1</sup> Publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de septiembre de 1992.

- La Casa de moneda de Chile,
- La Empresa Nacional de Minería (ENAMI),
- Los poderes compradores de productos mineros establecidos por el Estado de Chile,
- Las empresas en que el Estado tenga participación mayoritaria en el capital,
- Los exportadores en general y
- Los contribuyentes que declaren en primera categoría su renta efectiva según contabilidad completa.

El monto del impuesto adicional recargado y a su vez retenido en las respectivas facturas de compra será para el adquirente un impuesto de retención, que deberá declarar y enterar íntegramente en arcas fiscales, sin que opere a su respecto imputación de ningún tipo de crédito fiscal de estos tributos, debiendo incluirse en el formulario de declaración y pago mensual, en el espacio o línea destinado a declarar impuestos retenidos a terceros.

Asimismo, podrá ser utilizado por los adquirentes como crédito fiscal, siempre que la retención sea declarada y pagada en su totalidad.

Existen ciertas excepciones al Cambio de Sujeto, esto tiene relación a que no deberá efectuarse retención cuando el vendedor sea el Banco Central de Chile, la Casa de Moneda de Chile, la Empresa Nacional de Minería (ENAMI), los poderes compradores de estos productos

establecidos por el Estado de Chile, o las empresas en que el Estado tenga participación mayoritaria en el capital.

Además, los directores regionales podrán exceptuar del régimen establecido en la presente resolución a los contribuyentes que vendan de su propia producción los bienes, que cumplan con las siguientes características:

- Declaren en la primera categoría su renta efectiva mediante contabilidad completa;
- Posean un capital propio superior a 15.000 Unidades Tributarias Mensuales vigentes al 31 de diciembre del año anterior;
- Que el monto de las compras, excluidas las de activos fijos, del año calendario anterior al de la petición no supere al setenta por ciento del monto de sus ventas del mismo año, y, además, que a juicio exclusivo del director regional se trate de contribuyentes con buenos antecedentes tributarios.

Asimismo, el director regional podrá, en cualquier tiempo dejar sin efecto las resoluciones que excepcionaran del Cambio de Sujeto, si estimare que el contribuyente beneficiario ha dejado de cumplir las condiciones en cuya virtud le fuera concebida.

## **CAPÍTULO IV**

### **DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO ESTABLECIDO EN EL**

#### **ARTÍCULO 37° DEL D.L. N° 825**

El gravamen adicional tratado en los capítulos anteriores debe ser declarado y pagado por los contribuyentes respectivos dentro de los mismos plazos establecidos para el impuesto al valor agregado.

Conviene recordar al respecto que, de conformidad con lo preceptuado por el inciso primero del artículo 64 del decreto ley N° 825, el impuesto al valor agregado, con excepción del que afecta a las importaciones, debe ser declarado y pagado hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que se hubiere devengado, siendo aplicable también este plazo para el impuesto adicional en estudio.

También es importante citar el artículo 1° del decreto supremo N° 291, del año 1.976, del Ministerio de Hacienda, según texto sustituido por el decreto supremo N° 910 del año 1.978, del mismo ministerio, precepto que dispone coincidiendo con lo prescrito en los incisos primero y segundo del artículo 64 del D.L. N° 825, que los contribuyentes afectos a los tributos a que se refieren los títulos II y III de dicho cuerpo legal, deberán declarar y pagar los impuestos devengados en cada mes hasta el día 12 del mes siguiente.

Debe tenerse presente que en los casos en que el plazo de declaración y/o pago venza en día sábado o feriado, el plazo se prorroga

hasta el primer día hábil siguiente, de conformidad con la norma general en tal sentido establecida en el inciso tercero del artículo 36 del Código Tributario.

De acuerdo con lo preceptuado por el decreto supremo N° 1.001 publicado en diario oficial el 12 de octubre del año 2006, del ministerio de hacienda, dicho plazo se prorroga hasta el día de 20 de cada mes (o al día hábil siguiente en caso de que dicho día sea sábado o feriado) respecto de los contribuyentes afectos a IVA y al impuesto adicional en análisis, que presenten sus declaraciones del formulario N° 29 vía Internet, siempre que se encuentren autorizados como emisores de documentos tributarios electrónicos.

Asimismo, en caso de aquellas declaraciones sin movimiento o que no involucren pago de impuestos y que se presenten a través de Internet, o se formulen por vía telefónica, el Director Nacional del Servicios de Impuesto Internos ha extendido el plazo en referencia, hasta el día 28 del mes respectivo, haciendo uso de la facultad contenida en el inciso final del artículo 36° del Código Tributario, que lo autoriza para ampliar el plazo de presentación de aquellas declaraciones que se realicen por sistemas tecnológicos.

En los párrafos que siguen se reseñan las instrucciones de llenado del Formulario aludido, emitidas al efecto por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, incluyendo una figura que muestra la sección del mencionado formulario que debe utilizarse para tal fin.

## Instrucciones de llenado del Formulario N° 29

Los contribuyentes que deben llenar el recuadro que se inserta a continuación son los que importen o realicen la primera venta de los bienes suntuarios señalados en el artículo 37° del D.L. N° 825, a saber: artículos de oro, platino y marfil (letra a); joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas (letra b); pieles finas, calificadas como tales por el Servicio de Impuestos Internos, manufacturadas o no (letra c); alfombras finas, tapices finos y cualquier otro artículo de similar naturaleza, calificados como tales por el Servicio de Impuestos Internos (letras e); conservas de caviar y sus sucedáneos (letra i); artículos de pirotecnia, tales como fuegos artificiales, petardos y similares, excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa (letra j), y armas de aire o gas comprimido, sus accesorios y proyectiles, con excepción de las de caza submarina (letra l).

También lo deben completar los contribuyentes del artículo 40° del D.L. N° 825, por las ventas de las especies señaladas en las letras a), b) y c) del artículo 37°, no gravadas por dicha disposición.

IMPUESTO ADICIONAL ART. 37 D.L.825	67	Letras e), h), i), j) (tasa 15%)				522		+
	68	Letra j) (tasa 50%)				526		+
	69	Débito de Impuesto Adicional Ventas Art. 37 letras a), b) y c) y Art. 40 D.L.825 (tasa 15%)	113			+	Diferencia Débito menos Crédito Impuesto Art. 37 D.L. 825/74 (operación aritmética de las líneas 69 a la 73), traslade el valor a la línea 74. Si el resultado es positivo al código 550, en caso contrario al código 549 sin signo.	
	70	Crédito de Impuesto Adicional Art.37 letras a), b) y c) D.L. 825	28			-		
	71	Monto reintegrado por devolución indebida de crédito por exportadores D.L. 825	548			-		
	72	Remanente crédito Art. 37 mes anterior D.L.825	540			-		
	73	Devolución Solicitud Art.36 relativa al Impuesto Adicional Art.37 letras a), b) y c) D.L. 825	541			+		
	74	Remanente crédito impuesto Art.37 para período siguiente	549		Impuesto Adicional Art. 37 y Art. 40 determinado	550		+

A continuación se resumirán las instrucciones vigentes, impartidas por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos para el correcto llenado del recuadro reservado para el impuesto adicional en comento:

**Línea 67:** Impuesto adicional del artículo 37°, letras e), i), l) del mismo:<sup>2</sup>

**Código [522]:** Debe registrarse el monto del impuesto adicional del período tributario por el cual se presenta la declaración, correspondiente a la primera venta de los artículos señalados en las letras e), i) y l) del artículo 37°, esto es, alfombras y tapices finos, conservas de caviar y sus sucedáneos y armas de aire o gas comprimido, incluidos sus accesorios y proyectiles.

Dicho valor se obtiene al aplicar la tasa del 15% sobre el monto neto de la primera venta de los bienes especificados en las letras antes mencionadas.

**Línea 68:** Impuesto adicional del artículo 37, letra j):

**Código [526]:** Debe registrarse el monto del impuesto adicional del período tributario por el cual se presenta la declaración, correspondiente a la primera venta de los artículos señalados en el artículo 37°, letra j), es decir, artículos de pirotecnia, fuegos artificiales, petardos y similares.

---

<sup>2</sup> Hay que tener presente que a contar del 01 de enero de 2013 se suprimió la letra h) del artículo 37° del D.L. N° 825. Por lo que se debe reparar que aún aparece señalada en el Formulario N° 29.

Este valor se obtiene de la aplicación de la tasa del 50% sobre el monto neto de la primera venta de los bienes especificados precedentemente.

**Línea 69:** Débito del impuesto adicional por ventas de los productos contemplados en los artículos 37° letras a), b), c) y 40°, esto es, artículos de oro, platino y marfil, joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas y pieles finas.

**Código [113]:** Debe registrarse el monto total de los débitos por concepto de Impuesto adicional del período tributario por el cual se presenta la declaración, correspondiente a la primera y posteriores ventas de los artículos señalados precedentemente.

Dicho valor se obtiene al aplicar la tasa del 15% sobre el monto neto de la primera y posteriores ventas de los bienes especificados en las letras a), b) y c) del artículo 37° del mismo cuerpo legal.

Debe tenerse presente que para determinar el débito fiscal del período, debe considerarse el impuesto adicional incluido en las boletas, más el recargado en las facturas y notas de débito emitidas y en las liquidaciones y liquidaciones factura recibidas, deduciendo de dicho monto el impuesto adicional recargado en las notas de crédito emitidas.

**Línea 70:** Crédito del impuesto adicional del artículo 37°, letras a), b) y c), de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

**Código [28]:** Regístrese el monto total de crédito por concepto de impuesto adicional del artículo 37°, letras a), b) y c), del período tributario por el cual se presenta la respectiva declaración.

Este valor estará compuesto por el impuesto adicional pagado o soportado en las adquisiciones o importaciones de los bienes especificados en las letras a), b) y c) del artículo 37° del mismo cuerpo legal.

Para determinar el crédito fiscal por impuesto adicional del período, se deben considerar las facturas y notas de crédito y débito recibidas, haciendo los ajustes correspondientes para determinar dicho crédito, a saber: a los montos del impuesto adicional consignado en las facturas, se les deben adicionar aquellos incluidos en las notas de débito y deducir los mismos de las notas de crédito, sin perjuicio del plazo señalado en el inciso tercero del artículo 24° del cuerpo legal en referencia.

Asimismo, en esta línea, los agentes retenedores del tributo en cuestión, afectados por el cambio de sujeto en las compras de artículos de oro, deben registrar sólo el crédito fiscal por impuesto adicional retenido en las facturas de compras emitidas, toda vez que el impuesto adicional y el impuesto al valor agregado retenidos deben registrarse en la línea 95, y el crédito del IVA debe registrarse en la línea 25 de dicho Formulario N° 29.

**Línea 71:** Monto reintegro por devolución indebida del crédito aplicable a exportadores del artículo 36° del D.L. N° 825. Deben declarar en esta línea los contribuyentes que hayan exportado los bienes suntuarios especificados en las letras a), b) y c) del artículo 37°, quienes, cumpliendo

con los requisitos señalados en el artículo 1° del D.S. N° 348, de 1975, del Ministerio de Economía, al solicitar la devolución del crédito fiscal por concepto de impuesto adicional, se les hubieren devuelto un monto superior al que les correspondía.

**Código [548]:** Debe registrarse la cantidad en pesos percibida indebidamente por concepto de devolución de créditos fiscales y/o remanentes de períodos anteriores de impuesto adicional de que se trata.

Cabe acotar que sólo debe declararse en esta línea la suma reintegrada efectivamente en arcas fiscales y que se constituye nuevamente en crédito fiscal, con excepción de los reembolsos improcedentes de crédito fiscal de acuerdo a lo contemplado en el artículo 8° del señalado D.S. N° 348 de 1975. No deben incluirse en este código, los montos reintegrados por conceptos de otros impuestos.

**Línea 72:** Remanente de crédito del artículo 37°, letras a), b) y c), correspondiente al mes anterior.

**Código [540]:** Regístrese en este código la cantidad en pesos correspondiente al remanente de crédito fiscal por concepto de impuesto adicional del artículo 37°, letras a), b) y c), del mes anterior para ser utilizado en este período que declara.

Como es obvio, este valor debe registrarse actualizado de acuerdo a lo señalado en el artículo 27° del D.L. N° 825. Conforme con ello, para

efectos de imputar el remanente no utilizado en los períodos inmediatamente siguientes, éste se debe convertir a UTM en el período tributario en el cual se origina, para luego reconvertir dicho monto en pesos según el valor de la UTM a la fecha de la declaración e imputación efectiva.

**Línea 73:** Devolución a exportaciones, de acuerdo al artículo 36° del D.L. N° 825, relacionadas con el impuesto adicional contenido en las letras a), b) y c) del artículo 37°. Los contribuyentes que deben declarar en esta línea son aquellos que hayan exportado los bienes suntuarios especificados en las letras antedichas del artículo 37° y que, cumpliendo con los requisitos señalados en el artículo 1° del D.S. N° 348, de 1975, del Ministerio de Economía, hubiesen solicitado la devolución de los créditos fiscales por concepto de impuesto adicional en comento.

Cabe agregar que en esta misma línea, los contribuyentes afectados por el cambio de sujeto de derecho del IVA en las ventas de artículos de oro, a quienes se les hayan retenido los impuestos adicionales e IVA, deben registrar aquí la devolución solicitada por concepto de crédito fiscal del impuesto adicional retenido. El impuesto al valor agregado retenido y solicitado en la devolución debe registrarse en la línea 35 del Formulario N° 29.

**Código [541]:** Debe registrarse la cantidad en pesos correspondiente al monto consignado en la solicitud de devolución de IVA exportadores, efectuada en virtud del D.S. N° 348, de 1975, de Economía,

en el período tributario por el cual presenta la declaración, por concepto del impuesto adicional de que se trata.

Para efectos de imputar la devolución señalada, se deberá reconvertir en pesos el monto solicitado originalmente según el valor de la UTM a la fecha de declaración e imputación efectiva.

Como es obvio, no deben incluirse en este código los montos devueltos por conceptos de otros impuestos.

**Línea 74:** Remanente de crédito por impuesto del artículo 37° para período siguiente e impuesto adicional de los artículos 37° y 40° determinado por el contribuyente. Esta línea presenta dos códigos, según se trate del remanente o impuesto determinados.

**Código [549]:** Debe llenarse este código sólo si al realizar la operación aritmética que incluya el valor de los códigos [113], [28], [548], [540] y [541], ésta resulta negativa. No debe considerarse el signo, sino sólo el valor absoluto determinado del remanente en cuestión.

**Código [550]:** Regístrese solamente si al realizar la operación aritmética entre el valor de los códigos [113], [28], [548], [540] y [541], ésta resulta positiva.

## CAPÍTULO V

### EXCENCIONES AL IMPUESTO ADICIONAL DEL ARTÍCULO 37°

En este capítulo se analizarán las principales exenciones sobre el cual no se aplica el impuesto establecido en el artículo 37° del Decreto de Ley N° 825. Se contemplan dos situaciones de exención, tales situaciones son las siguientes:

- a) La prevista en el artículo 39°, que exceptúa de dicho tributo a las especies que se importen al país en los casos a que se refiere las letras B y C del artículo 12° del D.L. N° 825.

Hay que tener presente que, evidentemente, no todos los casos contemplados en dichas letras del artículo 12° son aplicables a las especies gravadas con el impuesto que nos ocupa, pues las exenciones dispuestas en la letra B) del artículo N° 12, por ejemplo, incluyen entre otras a material bélico, bienes de capital y obras de arte que no entran precisamente entre las especies mencionadas en el artículo 37° del D.L. N° 825.

Algunos de los casos del artículo N° 12 B) que pueden ser aplicados son los siguientes:

Equipaje de Viajeros (Artículo 12, Letra B N° 4)

Tripulantes de naves, aeronaves, y otros vehículos, respecto de su equipaje (Artículo 12, Letra B N° 6)

Los productores siempre que se trate de materias primas que estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la explotación (Artículo 12, Letra B N° 9).

Las importaciones que constituyan premios o trofeos culturales o deportivos, sin carácter comercial (Artículo 12, Letra B N° 11)

Los artistas nacionales respecto de las obras ejecutadas por ellos (Artículo 12, Letra B N° 15).

Los cuerpos de bomberos y la junta nacional de bomberos de Chile (Artículo 12, Letra B N° 16)

Existen dos casos que se asocian al artículo 12 letra C) que son los siguientes:

Pasajeros o personas visitantes para su propio uso durante su estadía en Chile (Artículo 12 Letra C N° 1).

Las especies internadas transitoriamente en admisión temporal (Artículo 12 Letra C N° 2)

b) La consultada en el artículo 50°, que exime, en general, de los impuestos establecidos en el Título III a las especies exportadas en su venta al exterior.

Como es fácil advertir los preceptos citados no hacen sino extender el impuesto adicional en estudio y, en el segundo caso, a todos los tributos especiales a las ventas, las exenciones similares establecidas respecto del impuesto al valor agregado en otras disposiciones del mismo decreto ley N° 825.

Asimismo, existe variada jurisprudencia administrativa, de conformidad con lo dictaminado por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, sobre la cual no procede gravar con este impuesto adicional la importación o venta de las siguientes especies:

**Circular N° 1 de 05 de enero de 1976:** La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, indica que se debe excluir de esta tributación adicional las llamadas piedras semipreciosas que son “todas aquellas piedras duras que, sin tener el carácter de preciosas se emplean, generalmente talladas, en la fabricación de adornos para las personas o en la confección de estatuillas, figuras, ceniceros y otros objetos”, como lo son las turquesa, el lapislázuli, las ágatas, la amatista, las turmalinas, el ópalo, el topacio, etc.

**Oficio N° 2.255 de 13 de julio de 1984:** Objetos dorados, del color del oro o enchapados en dicho metal, salvo que se trate de joyas fabricadas en plata y enchapadas en oro.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> El Decreto Supremo N° 600 de 1991 del Ministerio de Hacienda excluyó de la definición reglamentaria de “joya” a las piezas de plata.

**Oficio N° 1.127 de 09 de abril de 1986:** Relojes de plata bañados en oro, porque esto no lo convierte en artículos de oro y además estas especies no pueden ser consideradas como joyas.

**Oficio N° 2.897 de 27 de julio de 1987:** Especies fabricados en oro pero cuya elaboración es con la finalidad específica de que formen parte de equipos industriales, como por ejemplo la importación de mallas de platino nuevas o reparadas en el extranjero que se utilizan como catalizadores en la producción de ácido nítrico.

**Oficio N° 2.991 de 31 de julio de 1987:** La importación de "hileras" para la industria del hilado de fibras sintéticas, aun cuando se trata de piezas compuestas de una aleación de oro, platino y rodio no se encuentran gravadas por el impuesto adicional.

**Oficio N° 3.124 de 14 de septiembre de 1988:** Termo alambre de platino al 10% utilizado en la fabricación de medidores de altas temperaturas, como estos artículos están destinados a la confección de otros bienes no pueden calificarse de suntuario.

**Oficio N° 2.584 de 29 de junio de 2.000:** La venta posterior de oro metálico o productos con contenido de oro metálico adquiridos a un pirquinero que se compran como materia prima, es decir, que no han pasado por un proceso de elaboración se encontraran no afectos al impuesto adicional por no considerarse artículos de oro.

Otro tema al que se refiere el mencionado oficio, tiene relación con la adquisición de joyas de oro usadas si están se efectúan a un particular será exenta y sin impuesto adicional pero en esta acción el comprador deberá emitir una factura exenta. Las ventas posteriores de las joyas de oros usadas estarán afectas al valor agregado y al impuesto adicional.

**Circular N° 25 del 20 de marzo de 2002:** Régimen de Zona Franca Industrial de insumos, partes y piezas para la minería en la comuna de Tocopilla, en la II Región. Esta circular hace mención que la importación de mercaderías no estará afecta al pago de derechos aduaneros, Impuesto al valor agregado, impuestos especiales contenidos en el artículo 37° del Decreto Ley N° 825, de 1974.

**Oficio N° 299 de 31 de enero de 2012:** En el caso de la importación de barras de oro estarán afectan a los impuestos que gravan, es decir, impuesto al valor agregado y al impuesto adicional. Pero a su vez si se da cumplimiento a los requisitos del Banco Central para que las barras de oro sean consideradas como especies de oro que por su naturaleza presten para servir como medio de pago constituyendo de esta manera operaciones de cambios internacionales del artículo 39° de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central, estas transacciones no se encontraran afectas a impuesto al valor agregado ni al impuesto adicional antes señalado, a continuación se adjunta lo expresado en el artículo mencionado:

### **Ley Orgánica constitucional del Banco Central de Chile Artículo 39°**

*“Toda persona podrá efectuar libremente operaciones de cambios internacionales. Constituyen operaciones de cambios internacionales las compras y ventas de moneda extranjera y, en general, los actos y convenciones que creen, modifiquen o extingan una obligación pagadera en esa moneda, aunque no importen traslado de fondos o giros de Chile al exterior o viceversa. Se entiende por moneda extranjera o divisa, para estos efectos, los billetes o monedas de países extranjeros, cualesquiera que sean su denominación o características, y las letras de cambio, cheques, cartas de crédito, órdenes de pago, pagarés, giros y cualquier otro documento en que conste una obligación pagadera en dicha moneda.*

*Se considerarán, asimismo, operaciones de cambios internacionales las transferencias o transacciones de oro o de títulos representativos del mismo, siempre que ellas recaigan sobre especies de oro que, por su naturaleza, se presten para servir como medio de pago, aun cuando no importen traslado de fondos u oro de Chile al exterior o viceversa, y cualquiera que sea el acto o contrato que origine la transferencia o la transacción. Las especies oro y los títulos representativos del mismo antes mencionados revestirán, para efectos de este párrafo, el carácter de moneda extranjera.*

*No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, en la introducción, salida o tránsito internacional, se considerará al oro, en cualquiera de sus formas, como mercancía para efectos aduaneros y tributarios.*

*Los efectos de las operaciones de cambios internacionales que se realicen en el extranjero, para cumplirse en Chile, se sujetarán a la legislación chilena”.*

## 2. CONCLUSIÓN

Como resultado del estudio descriptivo y analítico del impuesto adicional que afecta a ciertos productos de uso o consumo suntuario, es posible concluir que este impuesto ha estado presente en nuestro país por más de sesenta años, período en el cual, ha tenido diversas características como por ejemplo, distintas tasas y diversos productos que se han visto afectados con este tributo.

Es importante mencionar que este tributo va de la mano con el momento económico, esto se interpreta por las diversas variaciones en tasas que ha experimentado este tributo a lo largo de su historia, como también de los artículos que han sido incluidos o han dejado de ser catalogados como suntuarios.

Por otro lado este tributo por tener el carácter de adicional cumple una función restrictiva, y de control principalmente con los artículos clasificados en la letra j) del artículo 37° del D.L. N° 825, artículos de pirotecnia, ya que estos son gravados con una tasa mayor con la finalidad que cumplan el objetivo de restringir al máximo su comercialización.

Sin embargo, este impuesto si se analiza desde un punto de vista económico resulta que no son necesariamente ineficientes, puesto que en general se aplican sobre bienes de consumo exclusivo o sobresaliente, es decir, que las personas están dispuestas a pagar más por aquellos bienes, aunque estos sean funcionalmente equivalentes a otros de menor precio,

también hay que tener claro que este impuesto no se aplica a bienes de primera necesidad sino que están gravados los artículos de oro, platino, joyas, pieles finas, caviar, etc.

Por otro lado, podemos mencionar que este es un impuesto sobre bienes de características especiales, dentro de rangos bien establecidos, no distorsiona, sino que equivale a un gravamen sobre utilidades económicas. A su vez se podría determinar con mayor certeza su recaudación si este no fuera modificado en su tasa y en sus especies cada vez que se emita una nueva reforma tributaria.

Sobre la base de lo mencionado en este estudio, podemos comentar que este tributo es muy poco conocido, generalmente el consumidor al adquirir los bienes suntuarios no está informado y poco le interesa saber que está pagando un doble impuesto. Si bien el comprador está dispuesto a pagar un monto elevado por este producto piensa que este valor es por la exclusividad pero en ningún momento asocia que se debe a la doble tributación que paga.

Finalmente, estimamos con un alto grado de certeza, que hemos podido constatar la pregunta de investigación, en cuanto que este tributo es bastante desconocido en nuestra población, desconocimiento que alcanza a aquellos especialistas en materias tributarias.

Asimismo, esperamos que esta tesis sea un material de real apoyo, el cual pueda ser consultado por todos aquellos que tengan dudas en torno a este tributo, incluso por aquellos que deseen profundizar sus conocimientos e iniciar otras investigaciones relacionadas con este tema.

## 1. BIBLIOGRAFÍA

Emilfork E., 1999. *Impuesto al valor agregado (el crédito fiscal y otros estudios)*. Editorial Jurídica Congreso. Santiago.

Contreras H., González L., 2008. *Curso Práctico de IVA* Editorial Cepet Ltda. Santiago.

Núñez N. 2011 “Cambio de Sujeto en el IVA”. *Manual de Consultas Tributarias*, Vol. 400 (1) pp. 37-91.

Araya G. 2013 “Impuesto Adicional a ciertos productos de uso o consumo suntuarios”. *Manual de Consultas Tributarias*, Vol. 429 (2) pp. 19-50.

Escalona E., 2014 “Historia de los Impuestos al Consumo en Chile y al Valor Agregado”. *Revista de Estudios Tributarios*, Vol. 10 (3) pp. 9-49.

Ruiz V., “Impuesto a las ventas y Servicios”. Memoria para optar al título de Contador Público y Auditor, Universidad de Talca, Talca, 2005.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. 1921 Historia de la Ley N° 3.733.

Servicios de Impuestos Internos. 1976 Circular N° 01. Santiago, Enero 05.

Servicios de Impuestos Internos. 1976 Circular N° 69. Santiago, Junio 09.

Servicios de Impuestos Internos. 1980 Circular N° 05. Santiago, Enero 18.

Servicios de Impuestos Internos. 1983 Circular N° 42. Santiago, Diciembre 06.

Servicios de Impuestos Internos. 1985 Circular N° 26. Santiago, Junio 03.

Servicios de Impuestos Internos. 1988 Circular N° 05. Santiago, Enero 18.

Servicios de Impuestos Internos. 1988 Circular N° 37. Santiago, Junio 30.

Servicios de Impuestos Internos. 1991 Circular N° 60. Santiago, Diciembre 30.

Servicios de Impuestos Internos. 2001 Circular N° 84. Santiago, Noviembre 14.

Servicios de Impuestos Internos. 2002 Circular N° 25. Santiago, Marzo 20.

Servicios de Impuestos Internos. 2009 Resolución Exenta N° 208. Santiago, Diciembre 29.

Servicios de Impuestos Internos. 1984 Oficio N° 2.255. Santiago, Julio 13.

Servicios de Impuestos Internos. 1986 Oficio N° 1.127. Santiago, Abril 09.

Servicios de Impuestos Internos. 1987 Oficio N° 2.897. Santiago, Julio 27.

Servicios de Impuestos Internos. 1987 Oficio N° 2.991. Santiago, Julio 31.

Servicios de Impuestos Internos. 1984 Oficio N° 3.797. Santiago, Septiembre 29.

Servicios de Impuestos Internos. 1988 Oficio N° 3.124. Santiago, Septiembre 14.

Servicios de Impuestos Internos. 1988 Oficio N° 3.444. Santiago, Diciembre 17.

Servicios de Impuestos Internos. 1999. Oficio N° 4.325. Santiago, Noviembre 29.

Servicios de Impuestos Internos. 2000. Oficio N° 1.217. Santiago, Abril 14.

Servicios de Impuestos Internos. 2000. Oficio N° 2.584. Santiago, Junio 29.

Servicios de Impuestos Internos. 2000. Oficio N° 2.680. Santiago, Julio 05.

Servicios de Impuestos Internos. 2000. Oficio N° 2.681. Santiago, Julio 05.

Servicios de Impuestos Internos. 2002. Oficio N° 2.454. Santiago, Julio 08.

Servicios de Impuestos Internos. 2011 Oficio N° 1.795. Santiago, Agosto 05.

Decreto Ley N° 825, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974. Última versión 01/01/2015.

Decreto Supremo N° 55, Aprueba reglamento de Ley sobre Impuestos a las ventas y servicios. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 24/01/1977. Última versión 24/01/2004.

Ley N° 18.840. Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 04/10/1989. Última versión 06/11/2014.

## **2. ANEXOS.**

**SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS SUBDIRECCIÓN NORMATIVA  
DEPTO. IMPTOS. INDIRECTOS C-56-99 Minist. 463-99 S.N. I.I. 168/99  
ORD. Nº \_\_4325\_\_\_\_ / ANT. Ord. Nº 5403, de 22-10-99, del M.RR.EE.  
(DIRECONMULTI).**

**MAT.** Cumplimiento de obligaciones internacionales en el tratamiento tributario de la importación de monedas de oro desde Canadá.

**SANTIAGO, 29 DE NOVIEMBRE DE 1999**

**DE: DIRECTOR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**

**A: SEÑOR DIRECTOR GENERAL DE RELACIONES ECONÓMICAS  
INTERNACIONALES**

1.- El señor Director General de Relaciones Económicas Internacionales, al parecer por petición informal de la Embajada de Canadá en Chile, solicita una revisión de la situación tributaria que afecta en nuestro país a la importación de monedas de oro desde Canadá, efectuada por la empresa chilena Canadian Leaf, representante en Chile de Royal Canadian Mint, toda vez que el Gobierno de Canadá considera que en tal tratamiento, existiría una violación de los compromisos asumidos por nuestro país a nivel internacional. Agrega que, según información que le fuera remitida, en

gestión financiera de su giro, la empresa aludida importa monedas de oro emitidas por el Gobierno de Canadá, las que invisten la calidad jurídica de monedas de curso legal en su país de origen y son usadas en Chile con propósitos de ahorro o inversión. Alude a lo dispuesto en el inciso 3º del artículo 39º de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central en cuanto a que esta norma considera operaciones de cambios internacionales a las transferencias o transacciones de oro o de títulos representativos del mismo que, por su naturaleza, se presten para servir como medio de pago, aún cuando no importen traslado de fondos u oro de Chile al exterior o viceversa y cualquiera sea el acto o contrato que origine la transferencia o transacción, revistiendo las especies de oro y los títulos representativos del mismo, el carácter de moneda extranjera para los efectos del respectivo párrafo de la Ley. Expresa que el inciso cuarto del artículo citado determina que, no obstante lo anterior, en la introducción, salida o tránsito internacional, se considerará al oro, en cualquiera de sus formas, como mercancía para efectos aduaneros y tributarios. Por lo expuesto, señala, la Aduana chilena ha considerado a las monedas de oro canadienses como objetos o artículos de oro, para lo cual aplica el 18% de IVA y un 50% por concepto de tasas adicionales –cobradas a artículos de lujo-, ambos conceptos establecidos en el D.L. N° 825, de 1974.

2.- Con el objeto de demostrar la supuesta violación de los compromisos internacionales que existirían en este caso, la Embajada de Canadá en Chile habría enviado a esa Dirección una copia de la factura de compra de

monedas de oro en Chile y la copia del giro efectuado por este Servicio por concepto de la importación de monedas de oro canadiense, documentos en los cuales se constataría que las monedas de oro compradas en Chile son objeto de trato preferencial respecto del mismo producto importado desde Canadá.

3.- Agrega que el artículo II, párrafo 2 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), del cual Chile es miembro y que ha sido incorporado en el Tratado de Libre Comercio con Canadá señala: “Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1º”.

4.- Sobre el particular, cumpla con informar a Ud. que, tal como se señala en su consulta, el inciso 3º del artículo 39 de la ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile considera operaciones de cambios internacionales a las transferencias y transacciones de oro y títulos representativos del mismo, dándoles, para estos efectos, el carácter de moneda extranjera. Así las cosas, las ventas internas de tales efectos no se encuentran afectadas por los tributos contenidos en el DL. N° 825 de 1974,

precisamente, por constituir operaciones de cambios internacionales y no transacciones comerciales. Sin embargo, el mismo artículo 39 citado, en su inciso cuarto, señala expresamente que, no obstante lo dispuesto en el inciso anterior, en la introducción, salida o tránsito internacional, se considerará al oro, en cualquiera de sus formas, como mercancía para efectos aduaneros y tributarios.

5.- La circunstancia de considerarse mercancía al oro en los casos en que éste se introduce al país en cualquiera de sus formas, dentro de las cuales se encuentra el amonedado, implica necesariamente que tales operaciones se afectan con los derechos aduaneros y los impuestos que gravan, en general, este tipo de operaciones; en la especie, el impuesto al valor agregado y el adicional a los productos de oro contenidos en el D.L. N° 825 de 1974. Como puede apreciarse, la norma del inciso 4º del artículo 39 de la Ley N° 18.840, considera mercancía al oro para los efectos aduaneros y tributarios sin atender a la calidad del importador o exportador, de lo que se desprende que, sea que tales operaciones internacionales las realice un chileno o un extranjero, siempre estarán gravadas. Tampoco distingue la norma respecto al origen del oro, por lo que, las importaciones y exportaciones de oro chileno o extranjero, siempre estarán afectas a tales tributos. Por el contrario, la venta interna de oro no se encuentra afectada por los gravámenes contenidos en el D.L. N° 825 por que, en tales casos, la tantas veces citada norma del artículo 39 inciso 3º de la Ley N° 18.840, considera a tal transacción como operación de cambio internacional, no

afecta en consecuencia a tales tributos, sin atender tampoco al origen de las especies o títulos representativos de oro, todos los cuales tienen, para estos efectos, el carácter de moneda extranjera.

6.- Finalmente, es necesario hacer presente que al Director del Servicio de Impuestos Internos le corresponde aplicar e interpretar la legislación tributaria interna y no pronunciarse acerca de si esa misma legislación eventualmente pueda violar acuerdos o compromisos internacionales. Sin embargo, dada la importancia de la situación planteada agradecería a usted se nos informara si la legislación, en este caso la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central, es inconsistente con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)

Saluda a Ud.,

**JAVIER ETCHEBERRY CELHAY**  
**DIRECTOR**

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY IMPUESTO A LAS –  
ART. 37, ART. 40° - LEY N° 18.840 ART. 39°, INCISO 3°.**

---

**Venta posterior de productos con contenido de oro metálico adquirido a pirquinero – Venta de monedas y joyas de oro – Normativa aplicable – Si no ha pasado por proceso de elaboración se encuentra gravada sólo con IVA- Si se confeccionan o elaboran especies de oro se encontrarán afectos a IVA y al Impuesto Adicional – Venta de monedas de oro chilenas dentro del país – Se encuentran exentas del IVA – Transacción se considera como operación de cambio internacional – Exención comprende IVA e Impuesto Adicional – Servicio ha establecido obligatoriedad de emitir documentación tributaria en las transacciones que recaigan sobre el oro – Efectos tributarios de la adquisición de joyas de oro usadas – Se debe distinguir si se compra a un particular o a un vendedor habitual – En primer caso operación no constituye hecho gravado con IVA, ni se aplicará el Impuesto Adicional – Segundo caso el vendedor deberá emitir factura de venta recargando IVA y el Impuesto Adicional.**

1.- Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación del antecedente, por la que consulta acerca de la aplicación del impuesto al valor agregado e impuesto adicional del D.L. N° 825, de 1974, a la posterior transferencia de productos adquiridos por un contribuyente que es vendedor habitual, tributa en primera categoría y declara su renta efectiva mediante contabilidad completa, en los casos que a continuación indica:

a) Compra a un pirquinero oro metálico o productos con contenido de oro metálico, emite la respectiva factura de compra y retiene el impuesto al valor agregado. Consulta, ¿en la factura de venta que emita cuando venda estos productos con contenido de oro, debe recargar además del impuesto al valor agregado, el impuesto adicional del Art. 37 letra a) y Art. 40 del D.L.

825 de 1974? Se deja establecido que entre la compra y la venta del oro metálico no se realizó ningún proceso adicional.

b) Compra monedas de oro chilenas de \$ 100 ó \$ 50, las cuales por constituir operaciones de cambio internacional, no se les recarga los impuestos del D.L. 825 de 1974. Consulta, ¿en la posterior venta que se haga de estas monedas sin realizar con ellas ningún proceso, se tendrá que aplicar los impuestos del D.L. 825 de 1974?.

c) Compra joyas de oro o con contenido de oro, usadas. Consulta, si además de llenar el acta de procedencia requerida por Policía de Investigaciones de Chile, se debe emitir una factura de compra con retención del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Adicional del Art. 37 letra a) del D.L. 825 de 1974. Además consulta, si en la posterior venta de estas mercancías, tendrá que aplicarse el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Adicional del Art. 37 letra a) del D.L. 824 de 1974.

2.- El artículo 8° del D.L. N° 825 de 1974, señala que el impuesto al valor agregado afecta a las ventas y servicios.

La venta, como hecho gravado con el impuesto al valor agregado, se encuentra definida en lo pertinente, en el N° 1 del artículo 2°, del D.L. N° 825, de 1974, como toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles,.....como asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

El mismo artículo, en su N° 3, señala que se entiende por vendedor, cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos <de terceros.

El artículo 37 del D.L. N° 825, de 1974, establece un impuesto adicional, con una tasa del 50%, a la primera venta o importación, habitual o no, de ciertas especies que allí se señala, entre las cuales se encuentran los artículos de oro y las joyas.

El artículo 40 del mismo cuerpo legal, establece que las especies que allí indica, entre éstas, los mencionados artículos de oro y joyas, quedarán afectas a la misma tasa del 50% establecida en el artículo 37, por las ventas no gravadas en dicha disposición. Esta norma ha ampliado la tributación adicional que afecta, dentro del D.L. N° 825, de 1974, a las especies mencionadas, extendiéndola a todas las ventas de que puedan ser objeto en las diferentes etapas de distribución o comercialización hasta llegar al consumidor final.

3.- Acerca de la materia consultada, cabe manifestar a Ud., que por regla general la venta de oro, por constituir un bien corporal mueble, se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado, y las especies fabricadas con oro, cualquiera sea la forma, uso o destino que se les dé se encuentran gravadas, además, con un impuesto adicional.

Atendiendo sus consultas y dada la variedad de las mismas, se dará respuesta en el mismo orden en que fueron efectuadas:

a) La venta posterior de oro metálico o productos con contenido de oro metálico, adquiridos a un pirquinero, entendidos como materia prima, esto es, sin haber pasado por un proceso de elaboración, se encontrará gravada solamente con el impuesto al valor agregado, por cuanto no tiene aplicación el artículo 37 del D.L N° 825, de 1974, por no tratarse, en la especie, de "artículos" de oro.

Por el contrario, si con esos productos se confeccionan o elaboran especies de oro, tales artículos se encontrarán afectos al impuesto al valor agregado y al impuesto adicional establecido en el artículo 37 letra a) del D.L. N° 825, de 1974. Los mismos artículos de oro, en sus ventas posteriores, se encontrarán afectos al impuesto al valor agregado y al impuesto adicional establecido en el artículo 40 del referido texto legal.

b. La venta dentro del país de monedas de oro chilenas, de curso legal de \$100 o \$50, adquiridas por la recurrente, se encuentra exenta del impuesto al valor agregado, establecido en el D.L. N° 825, de 1974, de conformidad con lo establecido en el artículo 39 inciso 3° de la Ley N° 18.840, que considera a tal transacción como operación de cambio internacional, calificación que no se restringe sólo a la primera transacción del oro amonedado, sino que alcanza a todas las etapas de su comercialización interna.

Esta exención comprende al impuesto al valor agregado y al impuesto adicional establecido en los artículos 37 letra a) y 40 del D.L. N° 825, de 1974, y beneficia a todas las ventas que versen sobre oro en forma de monedas, cospeles y onzas troy, cualquiera sea la condición del vendedor. No obstante lo anterior, este Servicio, a través de la Resolución N° 1.420 publicada en el Diario Oficial de 14-05-90, complementada por Resolución N° 2.909 del mismo año y modificada por la Resolución N° 806 de 1996, ha establecido la obligatoriedad de emitir documentación tributaria, esto es, boletas o facturas, según el caso, en las transacciones que recaigan sobre el oro en cualquiera de las formas ya señaladas.

c. Por último, para determinar los efectos tributarios de la adquisición de joyas de oro usadas, es necesario distinguir si se compran a un particular o a un vendedor habitual. En el primer caso, por tratarse de un particular quien vende las especies, el cual no es contribuyente del impuesto al valor agregado, esa operación no constituye hecho gravado con el referido tributo, por lo que tampoco se aplicará el impuesto adicional establecido en el D.L. N° 825, de 1974, en todo caso el comprador deberá emitir una factura de compra exenta, de acuerdo a lo exigido por la Resolución N° 551 de 1975, que dispone que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben emitir facturas de compra por las operaciones que efectúen con particulares. En el segundo caso, el vendedor deberá emitir una factura de venta recargando el impuesto al valor agregado y el

impuesto adicional establecido en el artículo 40 del D.L. N° 825, de 1974.

En ambos casos, el comprador debe registrar los datos del vendedor.

La venta posterior de joyas de oro usadas, efectuada por un vendedor, se encontrará afectada al impuesto al valor agregado y al impuesto adicional establecido en el artículo 40 del D.L. N° 825, de 1974.

**JAVIER ETCHEBERRY CELHAY  
DIRECTOR**

**Oficio N° 2.584, del 29.06.2000  
Subdirección Normativa  
Depto. de Impuestos Indirectos**

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2°, N°1 Y N°3, ART, 8°, LETRA A), ART. 37, LETRA A), ART. 39° – TRATADO DE LIBRE COMERCIO SUSCRITO ENTRE CHILE Y ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA. (ORD. N° 1795, DE 05.08.2011)**

**APLICACIÓN DE IMPUESTOS ESTABLECIDOS EN EL DECRETO LEY N°825, DE 1974, A LA IMPORTACIÓN DE MONEDAS DE ORO DE CURSO LEGAL PROVENIENTES DE CANADÁ, ESTADOS UNIDOS Y OTROS PAÍSES CON LOS CUALES CHILE HA SUSCRITO UN TRATADO DE LIBRE COMERCIO.**

#### **I.- ANTECEDENTES:**

Se expresa en la presentación que en su calidad de Agente de Aduana, le ha consultado uno de sus clientes sobre la aplicación de los impuestos establecidos en el Decreto Ley N°825, específicamente el Impuesto al Valor Agregado que grava la importación de mercancías en el Art. 8 letra a) del Decreto Ley N°825, y el Impuesto Adicional del Art. 37 letra a) del mismo cuerpo legal, que afecta la importación al país de monedas de oro de curso legal con fines de inversión financiera, a ser adquiridas en Canadá, Estados Unidos u otros países con los cuales Chile tiene vigente un tratado de libre comercio o un acuerdo comercial.

Agrega que, en el caso que motiva la consulta, las monedas de oro serían divisas de curso legal, careciendo por ello de un valor numismático, se importarían para servir como inversión financiera y no como medio de pago internacional, e ingresarían al país afecta a los beneficios de un tratado de libre comercio con un régimen de desgravación con arancel 0.

Se indica que verificada la jurisprudencia existente sobre la materia emitida por este Servicio, se consideró el Oficio N°2.681 de fecha 05.07.2000 referido a una materia muy similar a la que motiva la actual presentación, el que, en el entendido de quien consulta, establece que la importación desde Canadá de monedas de oro emitidas por la Casa Real de Moneda de Canadá constituyen bienes exentos del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Adicional del Art.37 letra a) del Decreto Ley N° 825 atendido el tratado de libre comercio suscrito con la citada nación.

Sobre el particular desea que este Servicio, o bien ratifique o en su defecto indique, el tratamiento tributario que afectaría la importación de monedas de oro adquiridas en Canadá, Estados Unidos u otros países con los cuales Chile tiene vigente un tratado de libre comercio, bajo el entendido que las referidas monedas ingresarían y se beneficiarían de un régimen de desgravación con arancel 0.

## II.- ANÁLISIS:

El Impuesto al Valor Agregado grava la venta de bienes corporales muebles, concepto entendido para efectos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, como toda convención a título oneroso que sirve para transferir el dominio de bienes corporales muebles realizada por un vendedor en forma habitual, ello de acuerdo con lo dispuesto en los N°1 y N°3 del Art. 2 del Decreto Ley N°825, de 1974.

A su vez, el Art. 8 letra a) del Decreto Ley N° 825, grava la importación de mercancías, sea que tengan o no el carácter de habituales, considerándola como una venta.

Por otra parte, el Art. 37 letra a) del mismo cuerpo legal, grava con Impuesto Adicional con una tasa de 15%, sin perjuicio del Impuesto al Valor Agregado aplicable, la primera venta o importación de artículos de oro, platino o marfil.

Ahora bien, el inciso tercero del Art. 39 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile considera operaciones de cambios internacionales a las transferencias y transacciones de oro y de títulos representativos del mismo que por su naturaleza se presten para servir como medio de pago, aun cuando no importen traslado de fondos u oro desde Chile al exterior y viceversa, revistiendo las especies de oro y los títulos representativos del mismo el carácter de moneda extranjera para los efectos de la norma aludida. No obstante lo anterior, el inciso cuarto del Art. 39 citado señala que se considerará al oro, en cualquiera de sus formas, como una mercancía para efectos aduaneros y tributarios en su introducción, salida o tránsito internacional.

De acuerdo con las normas previamente mencionadas, ha sido entendido que las ventas internas de oro que por su naturaleza sirva como medio de pago, al ser consideradas como operaciones de cambios internacionales, no se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor

Agregado y con el Impuesto Adicional del Art. 37 letra a) del Decreto Ley N°825. Sin embargo, dado que en el tráfico internacional el oro se considera como una mercancía, a diferencia de las ventas internas, las importaciones de oro aun cuando éste se encuentre amonedado y sirva como medio de pago, quedan afectas al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Adicional del Art. 37 letra a) del Decreto Ley N° 825.

El Tratado de Libre Comercio suscrito entre Chile y Canadá, promulgado mediante Decreto N°1.020 del año 1997, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial el 5 de julio de 1997, establece en el Art. C-18 de la Sección V Definiciones, que para los efectos del Tratado la expresión arancel aduanero incluye cualquier impuesto o arancel a la importación y cualquier cargo de cualquier tipo aplicado en relación a la importación de bienes, incluida cualquier forma de sobretasa o cargo adicional a las importaciones, excepto:

a) Cualquier cargo equivalente a un impuesto interno establecido de conformidad con el Art. III:2 del GATT, de 1994, o cualquier disposición equivalente de un acuerdo sucesor del cual ambas partes sean parte, respecto a bienes similares, competidores directos o sustitutos de la parte, o respecto a bienes a partir de los cuales se haya manufacturado o producido total o parcialmente el bien importado .

Por otro lado, el Art. 2.1 sobre Definiciones de Aplicación General del Tratado de Libre Comercio suscrito entre Chile y los Estados Unidos de

América, promulgado mediante Decreto N° 312 del año 2003 del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre del 2003, señala que para los efectos de dicho tratado y, a menos que se especifique otra cosa, arancel aduanero incluye cualquier arancel o impuesto a la importación y cualquier cargo de cualquier tipo impuesto en relación con la importación de una mercancía, incluyendo cualquier forma de sobretasa o cargo adicional en relación con tal importación, pero no incluye cualquier:

a) Cargo equivalente a un impuesto interno aplicado de conformidad con el Art. III:2 del GATT, de 1994, respecto a mercancías similares, directamente competidoras o sustitutas de la Parte, o respecto a mercancías a partir de las cuales se haya manufacturado o producido total o parcialmente la mercancía importada.

Dichas disposiciones, por mandato del Art. 54 N°1 de la Constitución Política de la República, conforman una norma de rango legal luego de su aprobación por el Congreso Nacional. Adicionalmente, los Tratados de Libre Comercio en cuanto a tratados internacionales, les son aplicables las disposiciones de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados, la que dispone en su Art. 31 que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Así, conforme al tenor de los Tratados con los Estados Unidos de América y con Canadá citados, el concepto de “arancel aduanero” abarca dos situaciones distintas: (i) por un lado, el arancel propiamente tal que se aplica a las introducción de mercancías extranjeras al país; (ii) por otro lado, todo cargo de cualquier tipo aplicado en relación a la importación de bienes, incluida cualquier forma de sobretasa o cargo adicional a las importaciones. Sin embargo, esta noción amplísima de arancel aduanero contenida en los tratados referidos excluye de dicho concepto los cargos o impuestos en relación con la importación de una mercancía que sean equivalentes a un impuesto interno, esto es, impuestos que se aplican por igual tanto a los bienes importados nacionalizados como a los nacionales sin discriminación.

En el caso específico de la importación de oro amonedado, considerando el especial tratamiento tributario que le afecta por aplicación del Art. 39 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile ya citado, para efectos de la aplicación de los tratados citados previamente el concepto arancel aduanero comprendería el Impuesto al Valor Agregado aplicado a la importación y el Impuesto Adicional del Art. 37 letra a) del Decreto Ley N° 825. Ello se debe a que dichos gravámenes sólo se aplican a la internación de monedas de oro al país, sin que la venta de monedas de oro dentro del país resulte afecta a un tributo de carácter interno, esto es el Impuesto Adicional del Art. 37 letra a) y el Impuesto al Valor Agregado.

### **III.-CONCLUSIÓN:**

Atendido que en el caso examinado no existe un impuesto de carácter interno que grave la comercialización de oro amonedado en Chile, en la medida que se verifiquen los requisitos de procedencia de arancel 0 de los Tratados de Libre Comercio entre Chile y los Estados Unidos de América y entre Chile y Canadá, la importación de monedas de oro de curso legal no queda afecta ni al Impuesto al Valor Agregado ni al tributo establecido en el Art. 37 letra a) del Decreto Ley N° 825.

Sin perjuicio de lo anterior, el régimen antes indicado puede variar en caso de importaciones de monedas de oro procedentes de otros países con los cuales se ha suscrito un tratado de libre comercio distinto de los Estados Unidos de América y de Canadá, debiendo examinarse en cada caso en particular, el tenor del concepto de arancel aduanero contenido en el tratado de libre comercio que en cada situación resulte aplicable.

**JULIO PEREIRA GANDARILLAS**  
**DIRECTOR**

Oficio N° 1795, de 05.08.2011  
Subdirección Normativa  
Dpto. de Impuestos Indirectos

### **3. VITA**

#### **Alejandro Oyarzun Lucero**

Contador Público y Auditor de la Universidad Gabriela Mistral, Diplomado en Planificación Financiera de la Universidad Adolfo Ibáñez, Postulante al Grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile.

Como profesional se ha desempeñado en diversas empresas de distintos rubros, en la actualidad es Asesor Contable, Financiero y Tributario de empresas del rubro de la Construcción, Agricultura, Comercialización, Inmobiliario.-

#### **Sergio Uribe Iriarte**

Contador Público y Auditor de la Universidad de La Serena, Ingeniero Comercial de la Universidad UCINF, Diplomado en Planificación Tributaria de la Universidad de Chile, Postulante al Grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile.

Como profesional se ha desempeñado en diversas empresas de distintos rubros, en la actualidad es Subgerente de Contabilidad y Finanzas de Constructora Nova S.A. en la ciudad de La Serena.-