

CIRCULAR N° 50, DEL 5 DE DICIEMBRE DE 1985

MATERIA: MODIFICA Y COMPLEMENTA INSTRUCCIONES IMPARTIDAS EN LA CIRCULAR N° 12, DE 1980, SOBRE LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y PAGO MEDIANTE LETRAS O PAGARÉS QUE FAVORECE A LAS EMPRESAS NAVIERAS POR LAS OPERACIONES ESTABLECIDAS EN EL D.L. N° 3059 DE 1979.

En el Diario Oficial del día 11 de Noviembre de 1985, se publicó la ley N° 18.454, la que mediante su artículo 1º, letras p), h) y j), agrega un inciso al artículo 7º, sustituye el artículo 9º y agrega los artículos 10º A y 10º B, al decreto ley N° 3.059 de 1979, que establece el texto de la Ley de Fomento a la Marina Mercante.

Sobre el particular cabe hacer presente que a través de la Circular N° 12, del 1º de febrero de 1980, esta Dirección Nacional impartió instrucciones sobre la recuperación del Impuesto al Valor Agregado y sobre el pago del IVA mediante letras de cambio o pagarés que favorece a las empresas navieras, en atención a que los artículos 7º, 8º y 9º de ese decreto ley N° 3.059, contienen normas de carácter impositivo que se relacionan con dicho tributo establecido en el decreto ley N° 825 de 1974.

El texto de las normas que se han establecido mediante las letras p), h) y j), del artículo 1º, de la ley N° 18.454, modificatorias del decreto ley N° 3.059, es el siguiente:

q) Agrégase el siguiente inciso al artículo 7º:

"Se considerarán exportadoras para los efectos del decreto ley N° 825, de 1974, las empresas señaladas en el inciso anterior, por el arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves bajo bandera chilena, contratado con personas sin domicilio ni residencia en Chile."

h) Sustitúyese el artículo 9º, por el siguiente:

"Artículo 9º.- El Tesorero General de la República recibirá en pago del Impuesto al Valor Agregado generado en la importación de naves o en la primera transferencia de éstas cuando fueren construidas en astilleros nacionales, destinadas al transporte de carga o pasajeros, o a realizar servicios auxiliares de los anteriores, pagarés o letras de cambio por el total de dicho impuesto, siempre que su monto no sea inferior a 100 unidades tributarias mensuales.

La modalidad de pago del impuesto señalada en el inciso anterior beneficiará al importador de la nave, en caso de que ésta sea adquirida en el exterior, y al comprador cuando dicho bien se haya construido en astilleros nacionales. Para estos efectos, el impuesto al Valor Agregado que corresponda

pagar por la primera transferencia de las naves construidas en astilleros nacionales, afectará al adquirente de ellas, no obstante que la emisión de los documentos que procedan subsistirá como obligación del vendedor, pero sin cargar suma alguna, por concepto del respectivo gravamen, en la factura que acredite la venta y sin perjuicio de su derecho a recuperar el correspondiente crédito fiscal.

Los documentos referidos en el inciso primero no devengarán intereses ni reajustes, y su fecha de vencimiento se fijará en el último día del plazo para declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado correspondiente al sexto período tributario del citado impuesto, siguiente a la nacionalización o a la compraventa de la nave, según corresponda.

Al vencimiento del respectivo pagaré o letra, el importador o adquirente en la primera transferencia de naves construidas en astilleros nacionales, podrá imputar el remanente de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, originado por el pago a que se refiere el inciso primero, a la cancelación de la referida letra o pagaré.

Facúltase al Tesorero General de la República para reglamentar las modalidades del pago a que se refiere el presente artículo."

j) Agrégase a continuación del artículo 10º, los siguientes artículos:

"Artículo 10º A.- El Tesorero General de la República recibirá en pago del Impuesto al Valor Agregado generado en la importación de piezas, partes, equipos y otros materiales que se emplean por los astilleros en la reparación de naves o de artefactos navales ya sean nacionales o extranjeros, que viajen desde Chile al exterior o viceversa, pagarés o letras de cambio por el monto total de dichos impuestos.

Los referidos documentos no devengarán intereses ni reajustes y sus fechas de vencimiento se fijarán en 90 días, contados desde la fecha de numeración de la póliza de importación respectiva. En casos calificados, el Tesorero General de la República podrá prorrogar dicho plazo.

Al vencimiento del respectivo pagaré o letra, el importador podrá imputar los remanentes de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado originado por el pago a que se refiere el inciso primero, a la solución de la referida letra o pagaré. Sin embargo, si al vencimiento de dichas letras o pagarés los bienes importados no se hubieron empleado en las operaciones señaladas en el inciso primero, no procederá la imputación de remanentes de crédito fiscal, y tales documentos deberán ser pagados en dinero de acuerdo con una liquidación que practicará el Servicio de Tesorerías. En tal evento, las cantidades adeudadas se reajustarán según la variación experimentada por la unidad tributaria mensual entre el mes al que corresponda la fecha de numeración de la póliza y el mes del pago de las letras o pagarés.

El Tesorero General de la República recibirá también en pago de los derechos aduaneros generados en las importaciones señaladas en el inciso primero, letras de cambio o pagarés con vencimiento a 90 días, contados desde la fecha de numeración de la póliza de im

portación respectiva. En esta modalidad, el monto a pagar se determinará considerando el tipo de cambio vigente a la fecha en que se realice el pago."

***Artículo 10 B.-** El Tesorero General de la República recibirá en pago del Impuesto al Valor Agregado generado en la importación de piezas, partes, equipos y otros materiales que se emplean por los astilleros en la construcción de naves o artefactos navales para la exportación, pagarés o letras de cambio por el total de dichos impuestos.

Los referidos documentos no devengarán intereses ni reajustes, y sus fechas de vencimiento se fijarán en 12 meses contados desde la fecha de numeración de la póliza de importación respectiva. En casos calificados, el Tesorero General de la República podrá prorrogar dicho plazo.

Al vencimiento del pagaré o letra, el importador podrá imputar los remanentes de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado originado por el pago a que se refiere el inciso primero a la solución de la referida letra o pagaré. Sin embargo, si al vencimiento de tales documentos los bienes importados no se hubieron empleado en las operaciones señaladas en el inciso primero, no procederá la imputación de remanentes de crédito fiscal, y las letras o pagarés deberán ser pagados en dinero, de acuerdo con una liquidación que practicará el Servicio de Tesorerías. En tal evento, las cantidades adeudadas se reajustarán según la variación experimentada por la unidad tributaria mensual entre el mes al que corresponda la fecha de numeración de la póliza y el mes del pago de las letras o pagarés.

El Tesorero General de la República recibirá también en pago de los derechos aduaneros generados en las importaciones señaladas en el inciso primero, letras de cambio o pagarés con vencimiento a 12 meses, contados desde la fecha de numeración de la póliza de importación respectiva. En esta modalidad, el monto a pagar se determinará considerando el tipo de cambio vigente a la fecha en que se realice el pago."

Con relación a estas modificaciones introducidas a la Ley de Fomento a la Marina Mercante, contenida en el decreto ley N° 3.059, corresponde dictar las siguientes instrucciones:

I.- EXENCION DEL IVA EN LA CESION DEL USO O GOCE TEMPORAL DE LAS NAUES.

En primer término y para su mejor comprensión se transcribe el nuevo texto del artículo 7° del decreto Ley N° 3.059:

"Las empresas navieras comprendidas entre éstas las de lanchaje, muellaje y de remolcadores, que efectúan transporte de carga y pasajeros desde el exterior hacia Chile y viceversa, gozarán respecto de estas operaciones del mismo tratamiento indicado en el artículo 26° del decreto ley 825, de 1974.

Se considerarán exportadoras para los efectos del decreto ley 825, de 1974, las empresas señaladas en el inciso anterior, por el arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves bajo bandera chilena, contratado con personas sin domicilio ni residencia en Chile."

Sobre el particular, cabe complementar la citada Circular Nº 12, en el sentido de que, en virtud del inciso segundo agregado al artículo 7º del decreto ley Nº 3059, todas las empresas navieras comprendidas entre éstas las de lanchaje, muellaje y de remolcadores, con la única condición que efectúen transporte de carga y pasajeros desde el exterior hacia Chile y viceversa, se considerarán exportadoras para los efectos del decreto ley Nº 825, por el arrendamiento, subarrendamiento, flatamento, subflatamento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves bajo bandera chilena, cuando personas sin domicilio ni residencia en Chile sean las que, mediante el contrato respectivo, tengan derecho al uso o goce temporal de tales naves.

En tales circunstancias, el arrendamiento, usufructo y demás convenciones por las cuales se ceda el uso o goce temporal de esas naves, deben entenderse exportaciones, esto es operaciones exentas del Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo con la letra D del artículo 12º, en relación con la letra g) del artículo 8º, del decreto ley Nº 825, y, además, esas empresas navieras tendrán derecho a recuperar tanto el IVA pagado en las importaciones, como el soportado en la adquisición de bienes corporales muebles y en la utilización de servicios, destinadas a la construcción o mantención de la nave cuyo uso o goce temporal sea entregado onerosamente a personas sin domicilio ni residencia en Chile, debiéndose cumplir también con los requisitos exigidos en el párrafo 6º del Título II del D.L. Nº 825, para el crédito fiscal normalmente recuperable.

Sobre este punto cabe reiterar que sin perjuicio de la complementación precedente sigue plenamente vigente lo instruido por la circular Nº 12, de 1980.

CONTRIBUYENTES CON DERECHO A RECUPERAR EL IVA POR ESTAS OPERACIONES:

En cuanto a los contribuyentes que pueden hacer uso de este derecho, cabe advertir que solamente corresponde a todas las empresas navieras, comprendidas entre éstas las de lanchaje, muellaje y de remolcadores, que efectúen transporte de carga o de pasajeros desde el exterior hacia Chile y viceversa, que entreguen el uso o goce temporal de naves bajo bandera chilena.

En consecuencia, las empresas navieras que ceden el uso o goce temporal de embarcaciones que naveguen bajo bandera extranjera, no tienen derecho al beneficio en comento.

Además, debe precisarse que si aquellas empresas, las que tienen derecho a recuperar el IVA aludido, efectúan operaciones internas afectas a este tributo, pueden rebajar del débito generado en estas operaciones los créditos provenientes de las descritas cosonales del uso o goce temporal de naves y, cuando ese crédito fiscal exceda el débito, podrán solicitar la devolución del remanente a la Tesorería, conforme a las normas del decreto supremo de Economía Nº 343, de 1975.

II.- FACULTAD PARA PAGAR CON LETRAS DE CAMBIO O PAGARES, EL IVA GENERADO EN IMPORTACIONES DE NAVES Y DE PIEZAS, PARTES Y OTROS DESTINADOS A LA REPARACION Y CONSTRUCCION DE NAVES, Y EL GENERADO EN LA PRIMERA TRANSFERENCIA DE ESTAS CUANDO FUEREN CONSTRUIDAS EN ASTILLEROS NACIONALES:

La sustitución del texto del artículo 9º del D.L. 3059, y la incorporación de los nuevos artículos 10º A y 10º B a este decreto ley, conlleva la modificación de las instrucciones que sobre esta materia se impartieron en la Circular Nº 12 referida.

En efecto, el nuevo texto de ese artículo 9º permite pagar el IVA generado en la importación de naves, o en la primera transferencia de éstas cuando fueran construídas en astilleros nacionales, sólo cuando se trata de naves destinadas al transporte de carga o pasajeros o a realizar servicios auxiliares de estos transportes, mediante pagarés o letras de cambio por el total del tributo que se devengue, siempre que el monto de éste no sea inferior a 100 unidades tributarias mensuales.

Por su parte, los artículos 10º A y 10º B citados, autorizan para pagar mediante letras de cambio o pagarés, el IVA que se devengue con motivo de la importación de piezas, partes, equipos y otros materiales destinados a la reparación de naves y artefactos navales nacionales o extranjeros que viajen desde Chile al exterior o viceversa, o destinados a la construcción de naves o artefactos navales para la exportación.

OBLIGACIONES Y CREDITO FISCAL DEL VENDEDOR DE NAVES CONSTRUIDAS EN ASTILLEROS NACIONALES:

Tratándose de la primera transferencia de naves construídas en astilleros nacionales, el vendedor, aunque no es sujeto pasivo del impuesto, debe emitir la factura de rigor sin recargar el impuesto al Valor Agregado, sin perjuicio de lo cual tiene derecho al crédito fiscal que se ha generado en su favor con motivo de la construcción de las naves. Esto es, igualmente el vendedor de las naves aludidas podrá recuperar el IVA que se le haya recargado en sus adquisiciones y utilización de servicios, como también el pagado en las importaciones, realizadas para fabricar la embarcación, es decir, podrá imputar los créditos fiscales a los débitos fiscales por otras operaciones que se efectúen o solicitar la devolución de los impuestos soportados que no se han podido recuperar al vender la nave, de acuerdo a las normas del Nº 3 del artículo 126º del Código Tributario.

En todo caso, deberá dejarse constancia en la factura respectiva, en forma visible con letra mayúscula, lo siguiente: "NO SE RECARGA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN VIRTUD DE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 9º DEL DECRETO LEY Nº 3.059, DE 1979."

MONTO Y REQUISITOS DEL DOCUMENTO A ENTREGAR EN PAGO DEL IVA:

Los pagarés o letras de cambio deberán consignar el monto total del IVA devengado en la primera transferencia o en la importación de las naves, siempre que este tributo no sea de un monto inferior a 100 unidades tributarias mensuales, vigentes a la fecha de la entrega del documento a Tesorería. En el caso que dicho impuesto sea inferior a la cantidad referida, deberá pagarse el impuesto, de acuerdo a las normas generales.

En el caso de las importaciones de piezas, partes y otros destinados a construir y reparar naves a que se refieren los artículos 10º A y 10º B transcritos, sólo se exige que aquellos instrumentos de comercio contengan el total del IVA respectivo, no importando la suma a que este tributo ascienda.

Esas letras y pagarés no devengarán reajustes ni intereses, salvo en el caso de las importaciones de piezas, partes, equipos y otros para construir o reparar naves, cuando estos bienes no se hubieren utilizado en tales fines.

VENCIMIENTO DEL PAGARE O LETRA DE CAMBIO:

1.- En las importaciones de dichas naves, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso tercero del nuevo artículo 9º anotado, vencerán estos documentos al último día del plazo para declarar y pagar el impuesto al Valor Agregado correspondiente al sexto período tributa

rio del citado gravamen, siguiente a la nacionalización de la nave.

Lo anterior significa que, en el caso de las importaciones de naves, ya no se considerará para el cómputo de ese plazo, la liquidación de la póliza respectiva, sino que deberá tenerse presente, para contar los seis períodos tributarios mencionados, la época de nacionalización de la nave, o sea, la fecha en que la importación de ésta se ha consumado legalmente, quedando la nave a disposición del interesado una vez terminada la correspondiente tramitación fiscal.

2.- En el caso de importación de piezas, partes, equipos y otros materiales para la reparación de naves, a que se refiere el citado artículo 10º A, el plazo de vencimiento es de 90 días, contados desde la fecha de numeración de la respectiva póliza de importación; pudiendo el Tesorero General de la República prorrogarlo.

3.- Cuando se trate de importaciones de piezas, partes, equipos y otros destinados a la construcción de naves para la exportación, la fecha de vencimiento del pagaré o letra se fijará en doce meses, contados, al igual que en el caso anterior, desde la fecha de numeración de la póliza de importación; también podrá el Tesorero General de la República prorrogar ese plazo, conforme lo dispone el artículo 10º B incorporado al D.L. 3059.

4.- En las primeras ventas, el pagaré o letra de cambio con que el primer adquirente de dichas naves podrá pagar el IVA, vencerá el último día del plazo para declarar y pagar el IVA correspondiente al sexto período tributario de este impuesto, siguiente a la compraventa de la nave.

CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN ACOGERSE A LA FRANQUICIA:

Podrán pagar el IVA respectivo a través de letras de cambio o pagarés, los siguientes importadores y compradores; su- jectos pasivos del tributo:

1.- Importadores:

a) De naves destinadas al transporte de carga o pasajeros, o destinadas a prestar servicios auxiliares de este transporte;

b) De piezas, partes, equipos y otros materiales que se emplean por los astilleros en la reparación de naves o de ar- tefactos navales que viajan desde Chile al exterior y viceversa; y

c) De piezas, partes, equipos y otros mate- riales destinados a la construcción de naves o artefactos navales para la exportación.

2.- Compradores de naves construidas en asti- lleros nacionales, destinadas al transporte de carga o pasajeros, o a pre- star servicios auxiliares de este transporte, solamente cuando se trate de la primera transferencia.

De esta forma, según el nuevo texto del refe- rido artículo 9º, ya no procederá la franquicia respecto de los contratos de arrendamiento y fletamento de naves destinadas al transporte de carga o pasajeros.

III.- IMPUTACION DEL CREDITO FISCAL A LA SOLUCION DE LA LETRA O PAGARE:

Al vencimiento del pagaré o letra de cambio, el importador o adquirente en la primera transferencia, de las naves mencionadas, podrá imputar el crédito fiscal proveniente del pago del IVA por la importación o primera transferencia, a la cancelación de dicha letra o pagaré.

Como pueda apreciarse, en este aspecto las instrucciones de la susodicha Circular Nº 12, no se ven alteradas sino con relación a los contribuyentes que puedan realizar la imputación y con respecto al remanente especial a que se refiere esa Circular, ya que el nuevo artículo 9º ordena la cobertura de la letra o pagaré exclusivamente con el crédito fiscal generado en la operación respectiva y que se pagó, precisamente, con uno de esos títulos de crédito, por lo que ya no podrá imputarse a la solución de dichos pagarés o letras el remanente de crédito fiscal proveniente del pago de IVA por otras operaciones. Este crédito fiscal no genera reajustes ni intereses, obviamente, ya que la letra o pagaré que lo originan tampoco los generan.

Sin embargo, en el caso de las importaciones a que se refieren los artículos 10º A y 10º B, procederá dicha imputación solamente si al vencimiento de la letra o pagaré, las piezas, partes, equipos y otros materiales se hubieren empleado efectivamente en las operaciones señaladas en esas normas, de lo contrario la letra o pagaré deberá pagarse en dinero, de acuerdo con una liquidación que practicará el Servicio de Tesorerías, reajustándose las cantidades conforme a la variación de la unidad tributaria mensual.

Este remanente especial no deberá incluirse en la declaración mensual de IVA y deberá registrarse en el Libro de Compras y Ventas en forma separada del crédito fiscal o remanente normal.

VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES AL D.L. Nº 3.059

De conformidad a lo dispuesto en el artículo 3º del Código Tributario, la ley Nº 18.454, en lo relativo a las normas de carácter impositivo, como lo son las contenidas en las letras g), h) y j) de su artículo 1º, rige desde el día primero del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial, o sea, desde el 1º del mes de Diciembre de 1985, toda vez que no contiene norma alguna que determine una fecha especial a contar de la cual regiría, quedando en consecuencia amparada por sus disposiciones las importaciones y primeras transferencias de las especies en ellas señaladas, que se efectúen a contar de dicha fecha.



FRANCISCO FERNANDEZ VILLAVICENCIO
Director

Distribución:
AL PERSONAL
AL BOLETIN