

## ¿Es aplicable el impuesto al lujo?

**Jaime García Escobar**

Abogado del Consejo de Defensa del Estado

Profesor de Derecho Tributario

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

En el marco de la globalización, Chile ha suscrito diversos tratados de libre comercio con Canadá, Estados Unidos, la Comunidad Europea y otros países. El objetivo de estos convenios es liberalizar el comercio entre nuestro país y el o los países que lo suscriben, a través de una desgravación arancelaria, fundamentalmente dentro del marco de las normas de la Organización Mundial de Comercio (O.M.C.).

Lo habitual es que en estos convenios se defina lo que debe entenderse por arancel aduanero. Por ejemplo, en el art. 59 del Tratado de Asociación de Libre Comercio suscrito con la Comunidad Europea y sus Estados Miembros se señala que "...un derecho de aduana/arancel aduanero incluye cualquier impuesto o carga de cualquier naturaleza, aplicado en relación con la importación o exportación de una mercadería incluyendo cualquier forma de sobretasa o carga adicional en relación con tal importación o exportación...". Por su parte, el art. C-18 del Tratado celebrado con Canadá dispone que el arancel aduanero incluye "...cualquier impuesto o arancel a la importación y cualquier cargo de cualquier tipo aplicado con relación a la importación de bienes, incluida cualquier forma de sobretasa o cargo adicional a las importaciones...".

Los acuerdos ratificados por Chile señalan en forma expresa la eliminación de los derechos de aduana existentes en las relaciones comerciales entre los países que los suscriben, estableciendo para ello plazos para la desgravación de los distintos productos. Sin embargo, lo usual en éstos es que no existan normas especiales referidas a la internación de automóviles.

De acuerdo a lo anterior, algunos sostienen que, a la luz de los tratados de libre comercio que Chile ha celebrado, el impuesto que establece el art. 46 del D.L. N° 825, de 1976, sobre Impuesto al Valor Agregado, no tiene vigencia respecto de la importación de automóviles cuyo origen provenga de los países con que Chile ha suscrito tratados de libre comercio, toda vez que se trataría de un arancel aduanero, mismo que, según los diversos convenios, no podría aplicarse, pues el objetivo de éstos es producir una desgravación arancelaria.

La referida disposición establece que: "Sin perjuicio de los impuestos establecidos en el Título II y en el artículo 43 bis, la importación 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, estará afecta a un impuesto del 85% que se aplicará sobre el valor aduanero que exceda de US\$ 16.361,97 dólares de los Estados Unidos de América". Por su parte, el inciso segundo de la norma en comento señala que: "Para los efectos de la aplicación de este impuesto en las importaciones de conjuntos de partes o piezas de vehículos o de vehículos semiterminados se considerará el valor aduanero que corresponda al vehículo totalmente terminado, fijado por el Servicio Nacional de Aduanas, considerando, por tanto, el valor correspondiente al porcentaje de integración nacional".

Debemos reconocer que existe una corriente de interpretación que estima que estaríamos en presencia de un impuesto externo, y por tanto, no resultaría aplicable dado el tenor de los convenios de libre comercio suscritos por nuestro país. A mayor abundamiento, así lo ha sostenido la Excma. Corte Suprema en fallo de recurso de protección caratulado Ditec con Aduana de Osorno, ingreso Excma. Corte N° 375-2003, de 1° de abril de 2003.

## **Tesis del Fisco**

El Fisco de Chile estima que el art. 46 del D.L. N° 825 se ajusta totalmente a la normativa de los tratados de libre comercio que ha suscrito Chile hasta este momento.

En efecto, los convenios acordados a la fecha hacen aplicable, ya sea expresamente o bien tácitamente, lo dispuesto en el art. III:2 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT), que forma parte del acuerdo de Marrakech, que estableció la Organización Mun-

dial de Comercio. En efecto, por ejemplo el art. C-01.1 del convenio suscrito con Canadá señala que cada "...Parte otorgará trato nacional a los bienes de la otra Parte, de conformidad con el artículo III del GATT de 1994, incluidas sus notas interpretativas, y para tal efecto, el artículo III del GATT de 1994 y sus notas interpretativas, o cualquier disposición equivalente de un acuerdo sucesor del que ambas Partes sean parte, se incorpora a este Tratado y son parte integrante del mismo". Lo propio acontece con el tratado suscrito con la Comunidad Europea, cuyo art. 77 repite lo dispuesto por la norma del GATT.

Para comprender el presente análisis, resulta fundamental conocer lo que dispone el art. III:2 del GATT, norma que señala: "Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquiera otra parte contratante no estarán sujetos, directa o indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos y otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1".

De esta forma, lo que cabe dilucidar es si el impuesto regulado en el art. 46 del D.L. N° 825 se encuentra o no comprendido en la excepción que señala la normativa del GATT, toda vez que éste prohíbe que los productos importados se encuentren sujetos a impuestos **superiores a los aplicados a los productos nacionales similares**.

Si se analiza con cuidado el impuesto en estudio, se llega a la conclusión que éste cumple con todos los requisitos señalados en el art. III:2 del GATT (que corresponde al art. 77 del tratado suscrito con la Comunidad Europea), dado que es un impuesto que se aplica tanto a los productos importados como nacionales y, por cierto que, además, su objeto no es el de proteger la industria nacional, ya que se aplica a cualquier automóvil fabricado en Chile, si se utilizan piezas importadas en su armaduría o ensamblaje.

En efecto, el artículo 46 afecta:

- a) A la importación de vehículos automóviles
- b) A la importación de conjunto o partes o piezas necesarias para su armaduría o ensamblaje; y
- c) A la importación de automóviles semiterminados.

El impuesto se calcula sobre el valor aduanero que excede cierto monto. En el caso de la importación de vehículos terminados, dicho valor resulta de la aplicación de las reglas pertinentes en la correspondiente importación.

En los otros casos (importación de conjunto o partes o piezas necesarias para su armadura o ensamblaje y vehículos semiterminados) el valor aduanero corresponde al vehículo totalmente terminado, que incluye por lo tanto el valor de la integración nacional, según lo ordena el inciso 2º del art. 46.

En consecuencia, la base imponible del tributo incluye no sólo los componentes importados, sino que todos los costos generados en el país, hasta la terminación del vehículo. Esto es, el impuesto se paga por todos los componentes nacionales agregados en la armadura, incluyendo, incluso, la mano de obra y los márgenes de comercialización del armador nacional.

Lo anteriormente expuesto deja en evidencia que se establece un impuesto interno que se ajusta a lo señalado en el art. III:2 del GATT, en cuanto a no establecer impuestos interiores superiores a los aplicados a los productos nacionales similares. En concreto, la disposición en análisis crea impuestos iguales que, por una parte, gravan las importaciones de vehículos automóviles completos y, por la otra, gravan los vehículos armados, ensamblados o terminados en nuestro país.

El objetivo de la norma es otorgar el mismo tratamiento tributario a los vehículos que se introducen al país terminados, respecto de aquellos que son producidos en Chile, ya sea mediante la introducción de partes o piezas, o de vehículos semiterminados. Esta disposición pone frente a frente y en igualdad de condiciones al fabricante extranjero y al armador o ensamblador. Este planteamiento resulta de absoluta lógica y coherencia con el objeto del tratado: si un impuesto interno gravare en Chile la comercialización de un producto de fabricación europea, y en cambio no gravare el mismo bien manufacturado en Chile, la mercadería chilena haría competencia desleal a la europea.

Aquellos que postulan la tesis contraria a la del Fisco eluden este aspecto fundamental, centrando su planteamiento sólo en atribuir carácter arancelario al art. 46 y, sesgadamente, inquiriendo si afecta o no a la importación, suponiendo gratuitamente que si la afecta, el tratado haría inaplicable ese impuesto. Esa tesis es equivocada y distorsiona el propio texto del tratado, toda vez que un impuesto puede "afectar" a la importación en el sólo sentido que se cobra en el lugar y en el momento de efectuarse ésta

(como ocurre con el impuesto del art. 46) y, sin embargo, ser un tributo interno. Pero, en todo caso, tal impuesto no será aplicable, conforme al tratado, sólo si protege a la industria nacional y, por ende, lesiona el principio de "competencia leal" con la industria europea. En tal evento, esa industria extranjera podría impugnar la aplicación del impuesto. Pero normalmente no ha sido ella quien denuncie la violación de los diversos tratados, sino agentes económicos particulares y con otros objetivos, no precisamente correspondientes a los intereses del país o comunidad en cuestión.

A mayor abundamiento y para una mejor comprensión del concepto de impuesto interno, resulta útil considerar que el mismo D.L. N° 825, de 1976, que en general grava las ventas internas, dispuso que la importación, entre otras operaciones, debe considerarse como una venta más de las afectas al impuesto (art. 8º letra a) del D.L. N° 825). En consecuencia, la importación misma, ya afinada como tal, queda afecta a este impuesto, del mismo modo que las demás ventas que el D.L. N° 825 describe. Lo anterior tiene como objeto igualar la situación del nacional con la del extranjero, pues de lo contrario el producto extranjero se comercializaría en el país a un menor precio, esto es, la tasa del Impuesto al Valor Agregado.

Lo mismo acontece con el art. 46, en que también hay un impuesto que grava a un importador de vehículos terminados sobre el valor aduanero o CIF, y que el mismo impuesto grava al fabricante, armador o ensamblador nacional de vehículos.

De esta forma se concluye que el impuesto que establece el art. 46 del D.L. N° 825, de 1976, no constituye arancel aduanero de acuerdo a la exclusión que contiene el art. III:2 del GATT (art. 59 letra a) en relación a lo dispuesto en el art. 77 del Tratado de Libre Comercio suscrito con la Comunidad Europea), **dado que se trata de un impuesto que si bien reconoce como hecho gravado la importación, no pierde por tal razón su carácter de impuesto interno, toda vez que grava por igual al producto importado como al de armaduría o ensamblaje nacional.**

Por otra parte, también es indudable que se cumple con lo dispuesto en el art. III:2 del GATT (art. 77 del Tratado celebrado entre Chile y la Comunidad Europea), en cuanto a que el impuesto no tiene como objeto la protección de la industria nacional, es decir, no quedan afectas a impuestos u otras cargas interiores superiores a las que gravan a los productos nacionales. De prosperar la tesis contraria, resultaría que los automóviles europeos quedarían en una situación de privilegio frente a los armados en Chile,

pues no se les aplicaría el art. 46. Entretanto, los armados en Chile sí continuarían gravados por este impuesto, que se aplica tanto al valor aduanero de las piezas o partes que vienen del exterior como a las partes nacionales incorporadas en la armadura.

Otro argumento para considerar al impuesto del art. 46 como no violatorio a las normas internacionales es el siguiente: si se hubiese estimado que éste es un tributo de carácter externo, habría sido derogado desde la suscripción por Chile del mismo GATT. Ahora bien, cabe recordar el Decreto 16 del Ministerio de Relaciones Exteriores que contiene el llamado "Acuerdo de Marrakech", que establece la Organización Mundial de Comercio y los acuerdos anexos a ella, mismos que incluyen el GATT de 1994, en que se recogen las concesiones y compromisos arancelarios de Chile, fue promulgado el 5 de enero de 1995. Es decir, como los tratados de libre comercio suscritos por Chile no incorporan ningún tratamiento ni principio distintos a los ya vigentes en Chile previa entrada en vigencia de los mismos, no podrían producir efectos diversos a los que originaron la suscripción del GATT.

Por otra parte, cabe realizar la siguiente reflexión: cuando se negocia un tratado internacional que contiene elementos tributarios, cada país notifica a los otros países de todas las normas tributarias que rigen en su territorio. De esta forma, no resulta lógico imaginar que los países que han suscrito tratados con Chile fuesen a dejar el tema del cobro del impuesto en estudio a la interpretación que se pudiese hacer del art. III:2 del GATT (art. 77 del tratado acordado con la Comunidad Europea) y no resolver su aplicación o exclusión de manera expresa.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe hacer presente que el impuesto que se impugna se encuentra establecido en el D.L. N° 825, cuerpo legal que regula exclusivamente impuestos de naturaleza interna, cuya fiscalización corresponde únicamente al Servicio de Impuestos Internos, institución a la que corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco (art. 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos).