

EL AREA DE LIBRE COMERCIO LATINOAMERICA EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA NACIONAL (*)

por Hugo Araneda Dörr, Profesor de Derecho Financiero de la Escuela de Derecho (Universidad de Chile).

Introducción:

La Zona de Libre Comercio Latino-Americana, cuyo origen radica en el Tratado de Montevideo, que Chile promulgó mediante el decreto N° 269, de 1961, del Ministerio de Relaciones Exteriores, incide directamente en la legislación tributaria nacional, por ser la naturaleza de ese convenio fundamentalmente de este carácter, ya que, en esencia, procura suprimir las limitaciones del mercado internacional causadas por los gravámenes y prohibiciones vigentes, entre los que revisten especial trascendencia los impuestos, tanto externos como internos, que afectan a los productos importados.

Desde el punto de vista tributario, considerando sólo los aspectos de esta naturaleza comprendidos en el Tratado, éste puede ser definido como un convenio multilateral, basado en la cláusula de la nación más favorecida.

Constituye un gran avance en las relaciones del comercio internacional de la zona, regidas principalmente por convenios bilaterales de compen-

sación y de pago, y representa la restitución de la cláusula de la nación más favorecida, de general aplicación hasta la crisis del año 30 del presente siglo, en que el abandono del padrón oro dificultó las transacciones internacionales.

Esta cláusula, que obliga a los países contratantes a compartir automáticamente las condiciones más favorables que concedan a cualquier miembro de la Asociación Latino-Americana de Libre Comercio, tiende a la creación de un amplio mercado común, dentro de un período de transición de estructura, calculado en doce años, a través de los cuales, mediante negociaciones permanentes, se busca la supresión de los gravámenes y restricciones que afectan al intercambio internacional entre los países adheridos.

El presente análisis, se limitará exclusivamente a los problemas de orden tributarios que la Zona de Libre Comercio crea en la legislación nacional, sin abordar el régimen general del Tratado de Montevideo, ni los aspectos tributarios que no inciden en problemas concretos respecto de nuestra legislación.

(*) Documento de trabajo presentado a la III.ª Conferencia Interamericana de Facultades de Derecho, cuyo texto definitivo se incorporará a la obra correspondiente.

1.—El Principio de Legalidad del Impuesto:

Los derechos de aduana, en cuanto constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, sin contraprestación directa, corresponden al concepto genérico de impuesto, tributo o gravamen, cuyas características diferenciales del impuesto interno, no afectan su verdadera naturaleza.

Por esta causa, en nuestro régimen jurídico, los derechos de aduana están sujetos al principio de legalidad del impuesto, consagrado por la Constitución Política del Estado. En virtud de este principio, no pueden establecerse, modificarse ni suprimirse tributos, sin disposición expresa de la ley.

El objetivo práctico propio de este principio, dentro de los regímenes políticos democráticos, es evitar la confiscación de las mayorías por las minorías que ocasionalmente asuman el control del Poder Ejecutivo. Este, por su carácter unipersonal en nuestro sistema político, podría ser generado por una mayoría relativa, surgida de la dispersión de votos entre varios candidatos a la Presidencia de la República, y representar, en consecuencia, a una minoría nacional. Sobre esta base, si bastara el simple decreto supremo para aplicar impuestos, la minoría que sirvió de base al Poder Ejecutivo podría confiscar, a través del tributo, los bienes de la mayoría no representada en este poder unipersonal. Frente a este hecho, nuestra Constitución Política ha radicado en el Parlamento la facultad de establecer, modificar y suprimir los tributos, porque este poder, en que concurren representaciones proporcionales de minorías y mayorías, en

conformidad con el artículo 25 de la Carta Fundamental, constituye una garantía de protección frente a la exacción exigida, la que no puede ser impuesta sin el acuerdo de la mayoría surgida de esta armónica representación de los intereses y tendencias de la colectividad.

La extensión del principio no sólo al establecimiento de nuevos impuestos, sino también a la modificación o supresión de los existentes, parecería simplemente innecesaria. No obstante, resulta tan injusto un impuesto arbitrario, como la reducción o supresión de un impuesto justo, ya que por este medio se podría crear privilegios tributarios, semejantes a los existentes antes de la Revolución Francesa.

Nuestra Constitución Política consagra este principio tanto en el artículo 10, N° 9, al referirse a las garantías constitucionales, como en el artículo 44, N° 1, al señalar las materias privativas de la ley.

Estos preceptos aparecen directamente comprometidos en el régimen del Tratado de Montevideo. Desde este punto de vista, esa convención constituye un sistema de reducción de tributos, mediante negociaciones permanentes, lo que importa una amplia delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, sin otra limitación que los fines y procedimientos instituidos por el Tratado.

En nuestra actual constitución se ha discutido la delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo. No obstante el sistema de separación flexible de poderes que consagra, ninguna autoridad puede ejercer otras atribuciones que las expresamente otorgadas, en conformidad con lo dispuesto en su artículo 4°,

cuyas normas sirven de base para las tesis que impugnan la delegación.

Sin embargo, en la práctica se ha estimado que, en materia tributaria, la ley puede autorizar al Presidente de la República para establecer, modificar y suprimir impuestos, con limitaciones específicas, ya que el origen de la modificación tributaria radicaría en la norma legal, la que sólo ha instituido la delegación como modalidad especial, sin afectar las garantías del contribuyente protegidas por el principio de legalidad del impuesto.

Nos nos extenderemos en las tesis elaboradas al respecto, pero señalaremos que en la práctica se han aceptado las autorizaciones concedidas por la ley al Jefe del Estado, para establecer, reducir o suprimir tributos, con limitaciones expresas, y, a veces, por períodos determinados.

La aprobación del Tratado de Montevideo por el Congreso Nacional, ha dado a éste el carácter de ley en el plano interno, en virtud del artículo 43, Nº 5, de la Constitución, de tal manera que, en relación con el principio de legalidad del impuesto, constituye una amplia delegación de facultades legislativas para reducir y suprimir tributos.

Sobre esta base, el Presidente de la República, por la vía de las negociaciones permanentes, y a través de las listas nacionales y comunes instituidas por el Tratado, puede disponer en el plano interno la reducción o la supresión de los derechos de aduana y demás tributos que afectan a las importaciones, de acuerdo con los fines, procedimientos y límites que este convenio contempla, y por el período de 12 años en que ha sido programada la supresión gradual de gravámenes y prohibiciones.

Desde este punto de vista, la delegación aparece limitada en cuando a la forma, al fondo y al plazo. Las limitaciones formales derivan de los procedimientos de negociación, las de fondo se basan en los límites mínimos instituidos para las listas nacionales y comunes, y las de plazo radican en la duración del período de transición previsto por el Tratado, que asciende a 12 años.

Es interesante destacar que el límite de fondo, constituido por la magnitud de las reducciones de impuestos, no es de carácter máximo, como convendría a los fines de la delegación, sino de carácter mínimo, como exigía el propósito del Tratado. Es decir, el Jefe del Estado no puede incorporar en las listas comunes, que incluyen productos totalmente liberados al término de los 12 años, un porcentaje inferior al 25% del volumen del intercambio por cada trienio, ni puede conceder en las listas nacionales facilidades tributarias inferiores al 8% de la media ponderada de importaciones.

En cambio, el límite máximo de las reducciones no ha sido fijado, siendo idealmente la supresión total, lo que representa una autorización o delegación excepcionalmente amplia.

Por último, el límite temporal de la delegación, fijado en 12 años, corresponde al período de transición que el Tratado ha establecido, considerando los ajustes de estructura que significa un mercado común, en países cuyo sistema productor estaba orientado hacia mercados internos reducidos o hacia mercados internacionales de materias primas, sin una industria manufacturera adecuada, y con producciones artificiales, protegidas por aranceles aduaneros.

2.— El Concepto de Gravamen.

Para los fines del Tratado se considera gravamen "los derechos aduaneros y cualesquiera otros recargos de efectos equivalentes —sean de carácter fiscal, monetario o cambiario— que incidan sobre las importaciones", excluyendo "las tasas y recargos análogos, cuando respondan al costo de los servicios prestados".

Esta definición del concepto de gravamen, expresada en sentido amplio, excede el plano de los aranceles aduaneros, para abarcar también los recargos derivados del sistema tributario interno, monetario y cambiario.

Frente a esta definición del Tratado, merecen especial análisis por su incidencia en la legislación nacional, los gravámenes fiscales derivados del impuesto a la internación y de la prestación instituida para nivelar el precio de la mantequilla importada; el sistema de los depósitos de importación, regulados por el Departamento de Comercio Exterior del Banco Central; y la existencia de dos áreas cambiarias en el sistema vigente.

a) Gravámenes Fiscales a las importaciones:

El impuesto a la internación se rige por el decreto de Hacienda N° 2772, de 1943, que fijó el texto definitivo de la ley correspondiente, y está establecido en nuestro régimen como tributo interno de carácter compensatorio. Se aplica sobre el valor de los artículos importados, ya recargados por los derechos de aduana, y tiene por objeto substituir, en el plano interno, el impuesto a las transferencias de bienes muebles, regido por la Ley N° 12120, cuyo artículo 22, letra f),

excluye de este gravamen a los bienes situados en el extranjero, que se transfieren mediante actos o contratos celebrados en Chile.

El carácter substitutivo del tributo tiene por objeto compensar la ventaja que significa para los bienes importados el no quedar afectos al impuesto a las transferencias, que, en cambio, recarga a los bienes nacionales. Por esta causa, el bien importado es sometido, en el acto de su internación, a un tributo interno, denominado impuesto de internación.

Para los fines del tratado, este gravamen fiscal, que no constituye derecho de aduana, debe entenderse incluido entre los tributos sujetos a reducción progresiva.

Por su carácter compensatorio, el referido impuesto plantea problemas derivados de la competencia en el mercado de la zona, ya que en virtud del artículo 52 del Tratado, si bien las partes contratantes no pueden otorgar primas, bonificaciones o subsidios a las exportaciones, están, en cambio, facultadas para protegerlas y estimularlas mediante la devolución de impuestos (draw back). Por tanto, en los países en que no rige el impuesto a las transferencias de bienes muebles o está sujeto a devolución para las exportaciones, los productos exportados entrarían a los mercados chilenos con un menor recargo de precio, ya que en la primera transferencia del productor extranjero al importador nacional tal tributo no concurriría, y en cambio gravaría el traspaso del dominio entre el productor y el comerciante nacional, con la consiguiente incidencia en el precio.

Distinto es el caso de la prestación a la mantequilla que ha establecido el artículo 4° de la Ley N° 8094, no

con carácter compensatorio en el plano tributario interno, sino con el propósito de nivelar el precio del producto importado en relación con el nacional, a fin de evitar las consecuencias que derivarían para la producción interna, de la competencia exterior a precios más bajos.

Ambos gravámenes fiscales, tanto el impuesto a la internación como la prestación a la mantequilla importada, quedan sujetos al régimen del Tratado, y deben ser reducidos progresivamente dentro de los procedimientos de negociación que éste establece.

En virtud del artículo 14, letra a), el impuesto a la internación, en principio, no se puede aumentar sobre el nivel vigente a la fecha del Tratado, salvo acuerdo de las partes contratantes, y con el único propósito de saldar déficit de la balanza de pagos y proteger industrias nacionales básicas, en la forma prevista por las cláusulas de salvaguardia del Capítulo VI.

En cambio, la prestación a la mantequilla importada, por incidir en un artículo agropecuario, puede ser aumentada hasta nivelar los precios de los productos nacionales e importados, con simple conocimiento de los países adheridos, en conformidad con el artículo 28, letra b), del Tratado. Excepcionalmente, también se podría alzar en esta forma el impuesto a la internación, cuando afectara a productos agropecuarios y sólo estuviera destinado a compensar la ventaja del precio externo.

La diferencia de tratamiento de los productos agropecuarios y los restantes, especialmente, los industriales, radica en la circunstancia de que los países subdesarrollados tienen una

estructura productora esencialmente agraria, que no puede ser reducida por la competencia externa sin grave desequilibrio para su economía. Sin embargo, esta limitación no afecta a los fines del Tratado, destinado fundamentalmente a abrir mercado a la industria manufacturera, que lo necesita en mucho mayor grado que la agricultura, por su mayor desarrollo técnico y sus sistemas de producción en gran escala.

Además, tanto el impuesto a la internación como la prestación a la mantequilla importada, si fueran incluidos en las franquicias otorgadas a través de las listas nacionales o comunes, quedarían sujetas al régimen de éstas, cualquiera que fuera la naturaleza del producto sobre el que recayeran. En las primeras, las referidas franquicias sólo podrían ser modificadas con acuerdo de las partes contratantes y en conformidad con las cláusulas de salvaguardia del Capítulo IV del Tratado, mientras que en la segunda adquirirían el carácter de irrevocables.

Por esta circunstancia, recientemente, Chile no concedió franquicias en relación con la prestación a la mantequilla importada, porque la rigidez que derivaría de su inclusión en las listas, le impediría seguir protegiendo la producción nacional, en conformidad con la autorización para nivelar precios mediante gravámenes compensatorios, que expresamente contempla para los productos agropecuarios el artículo 28, letra b), del Tratado.

Finalmente, frente a los gravámenes referidos es interesante destacar que el artículo 21 del Tratado ha establecido que, en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos provenientes de la

zona gozarán de un tratamiento no menos favorable que los similares nacionales.

No obstante, en relación con los productos agropecuarios, a pesar de esta norma, es procedente un tributo interno discriminatorio como la prestación que afecta a la mantequilla importada, porque está destinada a nivelar precios y regular la competencia, en conformidad con la disposición especial del artículo 28, letra b), antes citado.

Además, el impuesto a la internación no constituye, en principio, un tratamiento tributario menos favorable, porque es de carácter substitutivo, como ya se ha explicado. Sólo podría incidir en un tratamiento menos ventajosos, si su tasa sobrepasara la que rige para las transferencias de bienes muebles, condición que sólo podría ser determinada para cada producto en particular, porque ambos tributos contemplan exenciones diversas y gamas de tasas, discriminatorias según la naturaleza del bien.

b) Gravamen Monetario a las Importaciones:

En la actualidad, tiene en Chile el carácter de gravamen monetario a las importaciones, el régimen de depósitos previos de importación, exigidos por el Comité Ejecutivo del Banco Central, y aplicado a través del Departamento de Comercio Exterior de esa institución.

Este gravamen fue instituido con el doble propósito de regular el intercambio internacional y de reducir el proceso inflacionario, que en forma permanente, aunque con intensidad variable, ha afectado al país por espacio de 80 años.

En relación con el primer aspecto, se consideró que la fijación de depósitos previos de importación constituía un gravamen indirecto, ya que los importadores debían inmovilizar recursos y pagar o dejar de percibir intereses por ese período, según emplearan dineros ajenos o propios, y, finalmente, según el plazo y la intensidad del proceso inflacionario, resultaban también afectados por la desvalorización monetaria.

Posteriormente, la autorización concedida por el Comité Ejecutivo del Banco Central para cubrir estos depósitos con los bonos dólares instituidos por el artículo 79 de la Ley número 13305 y los artículos 7º y 8º de la Ley Nº 14171, les restó el carácter de gravamen con que fueron establecidos, ya que los bonos continuaban devengando intereses y, como su valor se expresaba en moneda extranjera, no resultaban afectados por la inflación. Sólo excepcionalmente cuando el propio importador no dispusiera de estos bonos, tal exigencia constituía un efectivo gravamen. Pero, en estos casos, se generalizó la práctica de arrendarlos para tales efectos, con un interés más bajo que el bancario, puesto que los suscriptores de esos bonos percibían por este concepto una ganancia adicional, considerando que los intereses seguían siendo pagados, al mismo tiempo, por el Fisco.

En esta breve descripción del referido sistema, no es necesario extenderse en un análisis crítico de esa franquicia, tal vez injusta. Sólo es importante señalar que su concesión también perjudicó el segundo propósito de los depósitos previos, puesto que no condujo efectivamente a la inmovilización de recursos monetarios para reducir la inflación. En efecto, los bonos dólares fueron pa-

gados en moneda nacional por los subscriptores, y el Fisco empleó este dinero en sus propios gastos, mientras los depósitos, constituidos por bonos, no originaron ninguna reducción del circulante.

En todo caso, el gravamen derivado de los depósitos de importación es de carácter monetario, dentro del régimen del Tratado, ya que opera a través del interés y de la desvalorización monetaria, y persigue, conjuntamente, un propósito de reducción del circulante, para contener el proceso inflacionario que afecta al país. La circunstancia de que su constitución mediante bonos dólares no conduzca plenamente a estos fines, no modifica su general naturaleza, porque esa es sólo una entre las varias formas de constituirlos.

Sin embargo, el artículo 169 de la Ley N° 13305 estableció un sistema de aranceles flexibles, por la vía de la delegación permanente de facultades tributarias, que permite al Presidente de la República establecer impuestos adicionales de hasta un 200% del valor CIF del artículo importado, como asimismo rebajarlos y suprimirlos, a fin de substituir por este medio los depósitos de importación.

En la práctica, se emplean ambos sistemas, y el régimen de aranceles flexibles derivado del impuesto adicional no ha reemplazado integralmente los referidos depósitos. Si bien ambos conducen al mismo fin, el depósito, aplicable por simple resolución del Comité Ejecutivo del Banco Central, es de más fácil modificación y se ajusta mejor a las variaciones del intercambio internacional, que exigen reacciones inmediatas. En cambio, los impuestos adicionales, tanto para su establecimiento, como para su modificación o supresión, requieren de

un decreto supremo, que por su gestación supone un plazo mayor de ajuste, a veces excesivo para los fines de la regulación del intercambio.

No obstante, tanto los depósitos de importación como el régimen de aranceles flexibles instituido por el artículo 169 de la Ley N° 13305, corresponden al concepto de gravamen en la definición del Tratado, y están sujetos a los procedimientos de negociación que éste ha establecido, quedando también afectos a la disposición de su artículo 14, letra a), que impide aumentarlos sobre el nivel existente a la fecha de su vigencia, salvo las excepciones derivadas del artículo 28, letra b), para los productos agropecuarios, y las provenientes del Capítulo VI respecto de las medidas de salvaguardia, destinadas a corregir desequilibrios en la balanza de pagos o proteger industrias internas básicas.

Además, ambos gravámenes, tanto el monetario como el aduanero, si son incorporadas en las concesiones otorgadas por las listas nacionales o comunes, quedan sujetos a su régimen, en el sentido de que, en las primeras, sólo pueden ser modificados con el acuerdo de las partes contratantes, y en las segundas adquieren el carácter de irrevocables.

c) Gravamen Cambiario a las Importaciones:

No rigen actualmente, en Chile, gravámenes cambiarios a las importaciones. Estos podrían provenir de los cambios diferenciales y de la devaluación de cambios. Los primeros, a través de un sistema de cambios múltiples, perjudican o protegen las importaciones de determinados bienes o las provenientes de determinados

países. La segunda crea, a niveles más bajos en el valor de cambio de la moneda nacional, condiciones desfavorables para las importaciones en general.

En efecto, los cambios diferenciales representan gravámenes para los productos o países a que se aplican los tipos más devaluados, porque los importadores nacionales deben adquirir la moneda extranjera a un elevado valor en moneda nacional, y deben, en consecuencia, vender en el país los productos importados a altos precios, con grave reducción de la demanda y serio perjuicio en la competencia interna, si existen productos nacionales similares a los importados.

Hasta el 28 de Diciembre de 1961 rigió en Chile una sola área cambiaria, con una cotización uniforme de E° 1,053 por dólar. Pero, a partir de la fecha señalada, fue necesario instituir una doble área: el dólar libre bancario y el del mercado de corredores. Sin embargo, la existencia de dos áreas, ambas fluctuantes, pero de distinta cotización, no importa la configuración de un régimen de cambios diferenciales, porque en el mercado de corredores se cotizan dólares que no corresponden a transacciones del intercambio internacional. Son disponibilidades marginales provenientes principalmente de viajeros y turistas, que no tienen incidencia en las operaciones del comercio exterior.

No obstante, hasta la vigencia del artículo 8° de la Ley N° 15077, este dólar de corredores jugaba en el comercio exterior un reducido rol, al servir para las transacciones de las mercaderías de importación prohibida para el resto del país, que se internaban por los puertos libres. Pero desde el 17 de Diciembre de 1962, fecha de vigencia de la citada ley, todas

las transacciones de comercio exterior, incluso las de mercaderías de internación prohibida, excepcionalmente autorizadas por puertos libres, han pasado a operar en el área del cambio libre bancario.

En cuanto a la devaluación como gravamen cambiario, ésta tendría tal carácter sólo cuando es provocada, es decir, cuando el valor de cambio de la moneda nacional se reduce artificialmente, como un medio de competencia ilícita en el mercado externo. En cambio, si tal consecuencia deriva de las fluctuaciones de la cotización, determinadas por la oferta y demanda de medios de pago sobre el exterior, no constituiría un gravamen, sino un simple ajuste de la propia economía, causado por las tendencias generales de la balanza de pagos.

Finalmente, tampoco se opone al régimen del Tratado, que incide fundamentalmente en la reducción de gravámenes, la existencia de fondos de regulación de cambios, destinados a compensar fluctuaciones transitorias, derivadas del desajuste en el tiempo entre los gastos en el exterior y la disponibilidad de medios de pago externos. Estos déficit transitorios pueden ser compensados con una reserva de medios de pago sobre el exterior, y también pueden ser absorbidos, mediante una demanda adicional, los superávits de igual carácter, sin crear específicamente gravámenes cambiarios. En efecto, no se estaría alterando la tendencia general de la balanza de pagos, sino, por el contrario, evitando que desajustes transitorios perturben esa tendencia general, que refleja con más fidelidad el verdadero estado de las relaciones del intercambio exterior.

En Chile, en la actualidad, rige un

sistema de cambio libre fluctuante, controlado indirectamente con un fondo de regulación, que refleja las tendencias generales de la balanza de pagos, y contrarresta desajustes transitorios, en la forma ya expresada. Este régimen no supone gravámenes de tipo cambiario, derivados de devaluaciones provocadas, con carácter de "dumping de cambios", ya que no tiene por objeto restringir las importaciones e incrementar las exportaciones, en forma artificial, sino simplemente reflejar en el tipo de cambio el verdadero estado de la balanza de pagos, según sus tendencias de carácter general.

3.— La Múltiple Imposición Internacional dentro del Régimen del Tratado.

Existe en el Tratado una disposición amplia, la derivada del artículo 52, que si bien fue instituída para regular la competencia en la zona, tiene especial incidencia en la múltiple imposición internacional.

En efecto, el artículo 52, conjuntamente con prohibir los subsidios, primas o bonificaciones a las exportaciones, autoriza la devolución de impuestos, como un incentivo a su desarrollo. Este procedimiento, que consiste en desgravar a los artículos que se exportan de todos los tributos pagados en el país de origen, constituye una verdadera subvención indirecta, ya que el exportador recibe el valor de los impuestos cancelados, y puede competir en el exterior sin el recargo de precio que de éstos deriva.

A la vez, como los productos nacionales siguen gravados con los tributos que los afectan, el producto importado, beneficiado por la devolu-

ción, entra al mercado en mejores condiciones de competencia, desde el punto de vista tributario.

Pero este procedimiento, concebido como un estímulo a las exportaciones, se traduce también en un valioso medio de evitar la múltiple imposición internacional, ya que la devolución de los impuestos recaídos en el bien exportado, impide que éste quede sujeto, por igual causa, a los tributos que pueda aplicarle la legislación del país que lo adquiere.

Sin embargo, la devolución de impuestos ha sido concebida como un estímulo a la exportación, y con ese objeto el país de origen se priva de los ingresos tributarios correspondientes. Luego, la múltiple imposición internacional, si bien no afecta al producto, cuando éste es favorecido por la devolución de tributos, perjudica en cambio el incentivo, porque impide a la devolución operar todos sus efectos, al ser compensada por un gravamen supuesto, que anula la ventaja inicial.

El análisis de la múltiple imposición internacional, por su amplitud, excede de los límites que suponen los simples aspectos tributarios del Tratado. No obstante, es necesario hacer referencia, por lo menos, a aquellos tributos que en mayor medida concurren sobre los bienes importados, como son los impuestos a las transferencias a título onerosos y el impuesto a los actos jurídicos.

También, considerando las posibilidades de inversión de capitales en la zona, podría tener importancia el impuesto a la renta, en cuanto creara una múltiple imposición internacional respecto de los ingresos producidos por las inversiones provenientes de otros países adheridos al Tratado.

En general, en la legislación chilena, el DFL. 256, de 1960, ha instituido el sistema de devolución de impuestos como un medio de estímulo a las exportaciones. Este régimen opera en la forma ya expresada, y para dar mayor rapidez a la devolución, se han establecido tablas de incidencia, en las que cada artículo tiene señalado un porcentaje de restitución, calculado en relación con los gravámenes que lo afectan. A la vez se concede al exportador un derecho a reclamación por la diferencia, cuando la incidencia calculada en forma general, no concide con el verdadero gravamen que pueda recaer sobre el bien exportado, dadas las particulares condiciones que en cada caso concurren.

Además, el artículo 22, letra f), de la Ley N° 12120 deja exentos del tributo a las transferencias, a aquellos bienes situados en el extranjero, aunque se celebre en Chile el acto que sirve de título al traspaso de dominio. De esta manera se evita la doble imposición que podría surgir en el caso en que el país de origen contemplara igual gravamen, y no hubiera instituido un sistema de devolución de impuestos en favor de los bienes exportados.

No obstante, en carácter compensatorio, existe en nuestro sistema tributario el impuesto a la internación, regido por el decreto del Ministerio de Hacienda N° 2772, de 1943, que fijó el texto definitivo de la ley correspondiente, y cuya incidencia en el régimen del Tratado, ya ha sido analizada en relación con los gravámenes fiscales. En todo caso, este tributo debe ser reducido a través de las listas nacionales o comunes, de tal manera que irá desapareciendo la doble tributación que puede surgir de

su aplicación, y, a la vez, los productos exportados, beneficiados por la devolución de impuestos irán recuperando ventajas competitivas en la medida en que opere la reducción del referido gravamen.

Con respecto a los actos jurídicos relacionados con los bienes que se intercambian en la zona, el artículo 36 del DFL. 371, de 1953, sobre timbres, estampillas y papel sellado, deja exentos a los documentos que otorguen en el extranjero, salvo en cuanto se legalicen, protocolicen o inscriban en un registro público chileno, situación en que los afecte el referido tributo, pero sólo en la medida de los efectos que produzcan en Chile.

En relación con este impuesto, se presenta una situación semejante a la ya señalada. La múltiple imposición sólo concurre bajo las limitaciones previstas, y opera plenamente el sistema de incentivos, basado en la devolución de tributos en el país de origen, salvo cuando, en los casos señalados, sea contrarrestado por la doble tributación internacional.

Finalmente, en lo relativo al impuesto a la renta, establecido por la Ley N° 8419, es importante señalar que las inversiones externas procedentes de los países latinoamericanos carecen de importancia en la actualidad, ya que es característica común de todos ellos la falta de capitales nacionales y las amplias posibilidades de inversión en su propio territorio.

Sin embargo, el Tratado ha previsto la posibilidad de inversiones internacionales dentro de la zona, estableciendo en su artículo 20 que los capitales provenientes de alguna de las partes contratantes gozarán de un

tratamiento no menos favorable que el otorgado a los procedentes de cualquier otro país.

En nuestro régimen tributario, son gravadas las rentas percibidas por personas domiciliadas o residentes en el país, de cualquiera fuente que provengan, y las rentas de fuente chilena percibidas por personas no domiciliadas ni residentes. Esta circunstancia puede dar origen a una múltiple imposición internacional, tanto respecto de los chilenos que perciban rentas provenientes del extranjero, ya gravadas en el país de origen, como en relación con los extranjeros que reciban rentas de fuente chilena, que además de gravadas en Chile, lo sean también en el país de domicilio o residencia.

En relación con el tratamiento tributario de los ingresos, es necesario señalar que la única diferencia de los provenientes de fuente chilena percibidos por personas no residentes o domiciliadas, y los percibidos por estas de cualquier fuente, chilena o extranjera, radica en que, sobre el impuesto proporcional por categorías que afecta en común a ambos, los primeros quedan sujetos a un impuesto adicional y los segundos al impuesto global complementario. Pero este tratamiento no es discriminatorio en el plano interno, porque ambos impuestos son substitutivos. El global complementario, personal y progresivo, no puede aplicarse a personas no domiciliadas ni residentes, de tal manera que esta ventaja tributaria debe ser compensada a su respecto, mediante un segundo impuesto proporcional y real, como es el adicional, que opera, en el fondo, como una verdadera sobretasa en la correspondiente categoría.

Pero el sistema tributario vigente sobre los ingresos no se ha preocupado de regular los posibles casos de múltiple imposición internacional, porque las inversiones chilenas en el extranjero son de muy escasa importancia, y las extranjeras en territorio chileno están, generalmente, sometidas a regímenes tributarios de excepción. Así ocurre, por ejemplo, con las empresas de la "Gran Minería del Cobre", principal rubro de la inversión exterior, que no se rigen por la Ley N° 8419, sobre impuesto a la renta, sino por la Ley N° 11828, de carácter especial. Y lo mismo sucede, en forma general, con el Estatuto del Inversionista, contenido en el DFL. 258, de 1960, que otorga exenciones tributarias y diversas franquicias al capital extranjero que se invierta en Chile en actividades que propendan al desarrollo de la economía nacional.

Pero el DFL. 258, de 1953, no regula los posibles casos de múltiples imposición en relación con los ingresos de las inversiones de estos capitales, los que quedan sometidos a las normas comunes, sin perjuicio de que, en conformidad con el artículo 8° de ese cuerpo legal, pueda darse al inversionista la garantía de que no podrán ser alzadas las tasas de la 2ª, 3ª y 4ª categoría, que gravan, respectivamente, los ingresos de capitales mobiliarios, de la industria y el comercio y de la minería y metalurgia.

Por consiguiente, un inversionista de la zona que destine capitales al país, quedará regido por la legislación chilena en materia de impuesto a la renta, sin perjuicio de la garantía ya indicada, y podrá, también, ser gravado en el país de domicilio o

residencia, quedando afecto a una doble imposición sobre la renta.

En ausencia de legislación interna, esta múltiple imposición sólo podría ser evitada o regulada mediante con-

venios, que, seguramente, complementarán el Tratado de Montevideo en este aspecto, si la inversión de capitales provenientes de la zona, en la actualidad sin importancia efectiva, llegara a adquirirla en el futuro.