

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 59, N° 5, ART. 60 - LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 12, LETRA E, N°2 Y N°7. (Ord. N° 003, de 02-01-2018)**

**SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR EMPRESAS NAVIERAS EXTRANJERAS, PROVENIENTES DE OPERACIONES DE CABOTAJE REALIZADAS EN TERRITORIO DE CHILE.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento respecto de las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), aplicación de Convenios de Doble Tributación Internacional (CDTI), y disposiciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que afectan a las operaciones realizadas por empresas navieras extranjeras en territorio chileno.

**I.- ANTECEDENTES.**

Indica que la Ley de Fomento a la Marina Mercante en su artículo 3° señala que el cabotaje queda reservado a las naves chilenas. La misma norma contempla las situaciones en que el cabotaje podría ser prestado directamente por navieras extranjeras; por lo cual agrega, el cabotaje está reservado a las naves chilenas y, excepcionalmente, con autorización de autoridad competente, podrán efectuarlo navieras extranjeras.

Al respecto, plantea las siguientes inquietudes.

**1.- Transporte de cabotaje efectuado por navieras extranjeras.**

A juicio de la Asociación que representa, el cabotaje realizado por una naviera extranjera, con el pago de un flete por parte de una persona residente o domiciliada en Chile, generaría una renta de fuente chilena percibida por una persona que no es residente ni domiciliada en Chile y, dado que esta renta no estaría tipificada en los artículos 58 ó 59 de la LIR, tendría, en consecuencia, que aplicarse el Impuesto Adicional del artículo 60 con la tasa general de 35%.

**2.- Rentas por fletes de cabotaje y los convenios para evitar la doble imposición.**

Señala que los Convenios firmados por Chile, según el modelo OCDE, se refieren al "Transporte marítimo y aéreo" en el artículo 8 de cada convenio.

Indica que el artículo 8° del citado modelo estándar establece que "los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado." Agrega que este último, es el de origen de la naviera extranjera.

Respecto de ese artículo, en relación al artículo 3° de los CDTI donde se define la expresión "Tráfico Internacional", consulta si las rentas del servicio de transporte marítimo entre puntos del territorio chileno, prestado por navieras extranjeras y pagadas por personas domiciliadas en Chile, gozarían del beneficio de la exención de impuestos a la renta que contemplan los CDTI.

**3.- Normas de retención, declaración y pago del Impuesto Adicional por fletes de cabotaje.**

Consulta si respecto de las rentas provenientes del servicio de transporte marítimo entre puntos del territorio chileno, prestado por navieras extranjeras y pagadas por personas domiciliadas en Chile, el sujeto obligado a la retención, declaración y pago del Impuesto Adicional sería el agente naviero, quien es el que finalmente pagaría la renta producto del flete prestado por cabotaje por la empresa naviera extranjera al exterior.

#### **4.- Situación de las rentas por fletes de cabotaje en relación a la Ley de IVA.**

##### **a) Exención del artículo 12, letra E, número 2), de la Ley de IVA.**

Indica que el D.L. 825, artículo 12, letra E, número 2) contiene una exención de IVA para los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile, y viceversa, y los pasajes internacionales. Tratándose de fletes marítimos o aéreos del exterior a Chile, la exención alcanzará incluso al flete que se haga dentro del territorio nacional, cuando éste sea necesario para trasladar las mercancías hasta el puerto o aeropuerto de destino, y siempre que la internación o nacionalización de las mercancías se produzca en dicho puerto o aeropuerto.

En relación a esta norma legal, a juicio de la Asociación, los fletes marítimos de carga internacional, esto es, de carga de importación y de carga de exportación, se encuentran exentos de IVA. Adicionalmente, los fletes de transbordos de la carga de importación estarían exentos de IVA.

Al respecto, efectúa las siguientes consultas:

1. Si el cabotaje efectuado por una naviera extranjera en forma accesoria al transporte marítimo internacional, está afecto a IVA.
1. Si los fletes de transbordos de carga de exportación, que son parte de un flete de carga internacional, estarían afectos a IVA.

En caso que los fletes de transbordos de carga de exportación estuvieran afectos a IVA consulta:

- 1.Cuál es el procedimiento formal para realizar la aplicación del IVA a los fletes de transbordos de carga de exportación por parte de una naviera extranjera.
1. Si el IVA soportado por una naviera extranjera, en la prestación de sus servicios de fletes de cabotaje y de transbordos, lo puede usar como crédito fiscal.

##### **b) Exención del artículo 12, letra E, número 7), de la Ley de IVA.**

Señala que esta norma contiene una exención de IVA para los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17 de la LIR y los afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la misma Ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

En relación a la exención antes señalada efectúa las siguientes consultas:

1. Si, el flete de cabotaje prestado por una naviera extranjera, estaría afecto a IVA.
1. Si, para cumplir con las normas del IVA, correspondería un cambio de sujeto pasivo para efectos de facturación con IVA del flete de cabotaje, dado que la naviera extranjera, que sería el prestador del servicio, no es residente ni domiciliado en Chile.
1. Si, el IVA soportado por una naviera extranjera, en la prestación de sus servicios de cabotaje, lo puede usar como crédito fiscal.

## **II.- ANÁLISIS.**

Previo al Análisis de las consultas formuladas, es necesario precisar que en el requerimiento se efectúan algunos alcances generales de tipo legal y una breve descripción sobre la forma en que se desarrollan las operaciones por las empresas navieras extranjeras, y específicamente algunas de las situaciones que se presentan en el comercio de cabotaje. Teniendo presente esta prevención, el presente Análisis comprende solo los aspectos tributarios generales relativos a las materias planteadas; y por lo tanto se debe entender sin perjuicio de lo que se pueda resolver en cada caso, en atención a las particularidades y naturaleza de las actividades y servicios prestados y a la luz de los antecedentes respectivos.

### **1.- Transporte de cabotaje efectuado por navieras extranjeras en relación a las normas de la LIR.**

1) El inciso 1°, del artículo 3° del DL N° 3.059<sup>[1]</sup>, señala que se entenderá por cabotaje el transporte marítimo, fluvial o lacustre de pasajeros y de carga entre puntos del territorio nacional, y entre éstos y artefactos navales instalados en el mar territorial o en la zona económica. Agrega la misma disposición que el cabotaje queda reservado a las naves chilenas; salvo que la autoridad correspondiente autorice el embarque de dichas cargas en naves mercantes extranjeras.

El artículo 13° del D.L. N° 3.059, establece que, para todos los efectos de la LIR, y sus modificaciones, el cabotaje realizado en Chile por personas sin domicilio ni residencia en el país se considerará actividad desarrollada en él y, en consecuencia, las rentas que se devenguen por dicho concepto se estimarán que son de fuente chilena.

Cabe señalar asimismo que el artículo 3°, de la LIR, dispone que, salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Por consiguiente, en el caso del servicio de transporte marítimo nacional o de cabotaje realizado por empresas navieras extranjeras, la renta que se obtenga de tales servicios son de fuente chilena, toda vez que la actividad se desarrolla dentro del territorio de la República, y por lo tanto están afectos al correspondiente impuesto que establece la LIR.

2) A efectos de determinar el impuesto que afecta a las sumas pagadas a una empresa naviera extranjera por dicho transporte, previamente se debe determinar la forma en que en los hechos se realiza el servicio de cabotaje entre puertos locales, conforme a lo acordado por las partes.

Al respecto, el artículo 927 del Código de Comercio indica que la explotación de una nave como medio de transporte reconoce, principalmente, dos clases de contratos, según sea la naturaleza y extensión de las obligaciones del fletante o armador: a) Contrato de fletamento y b) Contrato de transporte de mercancías por mar.

a) El contrato toma el nombre de fletamento cuando el dueño o armador pone la nave a disposición de otro, para que éste la use según su propia conveniencia dentro de los términos estipulados.

En este caso, la situación tributaria del arriendo o flete de naves extranjeras para la realización del servicio de transporte nacional, está establecida en el artículo 59, N° 5), de la LIR, que dispone que se aplicará Impuesto Adicional a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras que se destinen o utilicen en servicios de cabotaje o cuando los contratos respectivos permitan o no prohíban utilizar la nave para el cabotaje. En este caso, se pagará el impuesto de este artículo con tasa de 20%. No se considerará cabotaje al transporte de contenedores vacíos entre puntos del territorio nacional.[\[2\]](#)

El párrafo 2°, del N° 5), del artículo 59, de la LIR excluye del Impuesto Adicional a las sumas pagadas o abonadas en cuenta por los conceptos señalados, en el caso de naves que se reputen chilenas en conformidad al artículo 6° del decreto ley N° 3.059 [\[3\]](#), de 1979 con excepción de las indicadas en su inciso tercero. Sin embargo, será aplicable dicho impuesto en caso que no se ejerciera la opción de compra a que se refiere el citado artículo 6° del decreto ley N° 3.059, caso en cual se deberán pagar los impuestos adeudados.

Por consiguiente, las rentas que obtenga una empresa naviera extranjera, por concepto de arriendo o cesión temporal de naves para el transporte de cabotaje entre puertos chilenos, estará afecta a impuesto a la renta, con la tasa de 20% que establece el N° 5), del artículo 59, de la LIR.

b) Cuando el dueño o armador de la nave asume la obligación de embarcar mercancías de terceros en lugares determinados, conducirlos y entregarlos en lugares también determinados, el contrato toma el nombre de transporte de mercancías por mar o contrato de transporte marítimo.[\[4\]](#)

En este caso el cabotaje realizado por una naviera extranjera a través de un contrato de transporte, mediante el pago de un precio o flete, genera una renta de fuente chilena percibida por una persona que no es residente ni domiciliada en Chile, y bajo estas circunstancias, dado que la renta no está tipificada en los artículos 58 ni 59, de la LIR, se encuentra afecta al Impuesto Adicional del artículo 60 inciso 1°, de la LIR, con tasa de 35%.

## **2.- Rentas por fletes de cabotaje y los Convenios para Evitar la Doble Tributación internacional.**

Las rentas del transporte marítimo, fluvial o lacustre cuya fuente es Chile y que son obtenidas por un residente de un país con el que se encuentre vigente un convenio general para evitar la doble imposición, se rige por lo que disponga la norma del convenio respectivo, que normalmente es el artículo 8º, el que establece que las utilidades de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, excluyendo la posibilidad de que esas rentas se graven en el otro Estado .

Cabe mencionar que, en todos los convenios generales para evitar la doble imposición suscritos por Chile, se utiliza el concepto de residencia para efectos de aplicar la normativa sobre empresas de transporte internacional y no el concepto de sede de dirección efectiva.

Para efectos de determinar si las rentas de una empresa provienen de la explotación de naves y aeronaves en “tráfico internacional”, la generalidad de los convenios en su artículo 3º, letra h)[5], establecen que la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante.

La frase final de esta definición, que con ligeras diferencias de redacción se repite en todos los convenios suscritos por Chile tiene por finalidad precisar que el transporte de pasajeros o de mercaderías solo entre dos puntos situados en un mismo Estado Contratante (cabotaje), no queda comprendido en esa definición, aun en los casos en que la misma nave se utilice simultáneamente para realizar “tráfico internacional” y de “cabotaje”. Tal sería el caso, por ejemplo, cuando una nave que viene del extranjero desembarca pasajeros o carga en un puerto en el país y después en ese mismo puerto embarca pasajeros o carga en la misma nave para transportarlos a otro puerto del país.

De esta forma, según se desprende de la redacción utilizada en los Convenios suscritos por Chile la primera parte del viaje de la empresa de transporte es “tráfico internacional” sujeta al tratamiento tributario previsto en el artículo 8 del Convenio (en este caso tributa solo en el estado de residencia de la empresa); y la segunda parte del viaje, esto es, el “cabotaje”, se puede gravar en Chile de acuerdo a las normas del convenio que sean aplicables.

En la mayor parte de los casos, el cabotaje se grava de acuerdo a las normas generales aplicables a las rentas empresariales de acuerdo al artículo 7 del Convenio respectivo[6]. De acuerdo a dicha disposición, si la empresa no residente presta el servicio de cabotaje, y tiene un establecimiento permanente en Chile, en conformidad con el artículo 5 del Convenio, la renta que obtenga se puede gravar conforme a las normas generales de la LIR; pero si no tiene un establecimiento permanente en los términos que define dicho artículo, queda liberada de tributar en nuestro país.

En los Convenios suscritos con Australia y Canadá el cabotaje también se puede gravar y por las mismas razones que en el resto de los convenios suscritos por nuestro país, pero no queda sujeto a lo previsto en el artículo 7 de esos Convenios en el sentido que para

gravar las rentas empresariales se requiere de la existencia en el Estado fuente de un establecimiento permanente, por cuanto en el artículo 8 se asigna derechos de imposición al Estado donde se realiza el cabotaje, aun en los casos en que no exista un establecimiento permanente en ese Estado, como se aprecia en las normas que se transcriben a continuación:

1. En el Convenio con Australia, los párrafos 1 y 2 del artículo 8° disponen lo siguiente:

“1. Las utilidades de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. No obstante lo previsto en el párrafo 1, las utilidades de una empresa de un Estado Contratante derivados de la explotación de naves o aeronaves pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante en la medida en que sean utilidades derivadas directa o indirectamente de la explotación de naves o aeronaves limitada únicamente a lugares en ese otro Estado”.

1. El Convenio con Canadá, por su parte, establece lo siguiente:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1 y del Artículo 7, los beneficios provenientes de la explotación de buques o aeronaves, utilizados principalmente para transportar pasajeros o bienes entre lugares ubicados en un Estado Contratante, podrán ser sometidos a imposición en ese Estado”.

La diferencia que se observa en estos convenios en relación con el resto, responde a la política de negociación que siguen estos países enunciada en las reservas que han formulado al Modelo de Convenio desarrollado por la OCDE (reserva N° 31 Canadá y N° 38 Australia), en las que se dice que se reservan el derecho de gravar el transporte de pasajeros o carga entre lugares situados dentro del mismo país.

Por lo expuesto, las empresas residentes en Canadá o Australia y que presten servicio de cabotaje en Chile, estarán siempre sujetas al pago de impuesto a la renta en Chile, tengan o no un establecimiento permanente en el país. En el caso que tengan en el país un establecimiento permanente, quedaran sujetas al pago del Impuesto de Primera Categoría y al Impuesto Adicional del artículo 58 N°1 de la LIR; si no tienen un establecimiento permanente, quedan afectas al impuesto Adicional del artículo 60, inciso 1° de la LIR.

Lo resuelto en el presente oficio respecto de la aplicación del Convenio con Canadá a las rentas que obtengan las empresas que desarrollen servicio de cabotaje, complementa el numeral 3.3 de la Circular N° 32, de 2001, el que indica que las rentas del cabotaje se encuentran sujetas a los artículos 5 y 7 del Convenio, lo que es correcto, pero debe tenerse presente que en ausencia de un establecimiento permanente también se pueden gravar de acuerdo a lo que dispone el artículo 8, tal como se explica en los párrafos precedentes.

### **3.- Normas de retención, declaración y pago del Impuesto Adicional por fletes de cabotaje.**

En relación a si la obligación de retener el Impuesto Adicional -que grave las sumas recibidas por una empresa residente en el extranjero por el servicio de cabotaje prestado en Chile-, recae sobre el agente naviero, cabe señalar en primer término que el artículo 917 del Código de Comercio define a los “agentes generales” como las personas naturales o jurídicas que actúan en nombre de un armador extranjero con el carácter de mandatario mercantil. Por su parte “los agentes de naves o consignatarios de naves” son las personas, naturales o jurídicas chilenas, que actúan, sea en nombre del armador, del dueño o del capitán de una nave y en representación de ellos, para todos los actos o gestiones concernientes a la atención de la nave en el puerto de su consignación.

Ahora bien, las reglas sobre retención del Impuesto Adicional están contenidas en el artículo 74 N°4 de la LIR, que establece que dicha obligación recae sobre los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas a Impuesto Adicional, de acuerdo con los artículos 58°, 59° y 60° de la LIR, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda.

Por su parte, el artículo 79 de la misma Ley, dispone que las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refiere el número 4 del artículo 74 deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención.

Por lo tanto, de las normas legales antes citadas se desprende que el obligado a retener, declarar y enterar en arcas fiscales el Impuesto Adicional que corresponda aplicar de conformidad con los artículos 59 N°5 o 60, de la LIR, y que grava la rentas pagadas en el servicio de cabotaje realizado entre puertos chilenos, y que se paguen o abonen en cuenta a empresas navieras sin domicilio ni residencia en el país, es el deudor que efectúa el pago, la remesa al exterior, abono en cuenta, o que ponga a disposición las rentas o cantidades respectivas, y no aquel que actúe como intermediario de alguna de las partes del respectivo contrato.[\[7\]](#)

### **4.- Situación de las rentas por fletes de cabotaje frente al impuesto establecido en la Ley de IVA, contenida en el D.L. N° 825, del año 1974.**

En primer lugar, el artículo 8°, de la Ley de Impuesto al IVA, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado a las Ventas y Servicios. Por su parte el artículo 2° N° 2 del referido cuerpo legal dispone que servicio es “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

A su vez dentro de las actividades comprendidas en el N° 3 del artículo 20° de la LIR se encuentran aquellas provenientes del comercio. Por su parte, en relación a esta última norma legal, el artículo 3° N° 16 del Código de Comercio establece que constituyen actos de comercio, entre otros, los fletamentos y demás contratos concernientes al comercio marítimo.

Finalmente, el artículo 5° de la Ley de IVA establece que están afectos a IVA los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o el extranjero.

En consecuencia, de dichas normas legales se desprende que el cabotaje -entendiendo por tal de acuerdo al artículo 3° del D.L. N° 3059, del 1979, "... el transporte marítimo, fluvial o lacustre de pasajeros y de carga entre puntos del territorio nacional, y entre éstos y artefactos navales instalados en el mar territorial o en la zona económica exclusiva"-, se encuentra gravado con IVA, puesto que se trata de un servicio de transporte marítimo prestado y utilizado en Chile, siendo indiferente que la empresa naviera que presta el servicio sea dueña, arrendataria o mera tenedora de las naves, como asimismo que las naves en las cuales se efectúe el transporte operen bajo bandera extranjera o nacional.[\[8\]](#)

En relación a la aplicación de las exenciones de IVA que señala en su presentación, al servicio de cabotaje prestado por empresas navieras extranjeras, se puede expresar lo siguiente:

**a) Aplicación de la exención de IVA, establecida en el artículo 12, letra E, número 2), del D.L. 825, respecto del servicio de cabotaje y transbordo, prestados en Chile por navieras extranjeras.**

Esta norma dispone que están exentos de IVA los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile, y viceversa, y los pasajes internacionales. Tratándose de fletes marítimos o aéreos del exterior a Chile, la exención alcanzará incluso al flete que se haga dentro del territorio nacional, cuando éste sea necesario para trasladar las mercancías hasta el puerto o aeropuerto de destino, y siempre que la internación o nacionalización de las mercancías se produzca en dicho puerto o aeropuerto.

Por consiguiente, la exención de IVA alcanza a las remuneraciones correspondientes a fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile, y viceversa y los pasajes internacionales; y excepcionalmente se aplicará al flete que se haga en territorio chileno, cuando: a) sea necesario para trasladar las mercancías hasta el puerto o aeropuerto de destino y b) siempre que la internación o nacionalización de las mercancías se produzca en dicho puerto o aeropuerto.

En consecuencia, teniendo en consideración la norma legal citada -la que al establecer una norma de excepción debe interpretarse en forma restrictiva-, se puede expresar lo siguiente:

**i. Transporte internacional.**

Tal como lo indica en su presentación, y conforme se desprende de la citada norma legal, los fletes marítimos del exterior a Chile, y viceversa y los pasajes internacionales están exentos de IVA.

**ii. Cabotaje efectuado por una empresa naviera extranjera, en forma accesoria al transporte marítimo internacional.**

A juicio de esta Dirección, la norma de excepción citada en esta letra **a)** no es aplicable al caso particular que plantea, esto es, al "cabotaje" efectuado por una empresa naviera extranjera, aun cuando se realice en forma accesoria al transporte marítimo internacional,

ya que el “cabotaje” -entendiendo por tal de acuerdo al artículo 3° del D.L. N° 3059, de 1979, el transporte marítimo, fluvial o lacustre de pasajeros y de carga entre puntos del territorio nacional, y entre éstos y artefactos navales instalados en el mar territorial o en la zona económica exclusiva-, es un servicio de transporte marítimo que se presta y utiliza en Chile, siendo indiferente que las naves en las cuales se efectúe el transporte operen bajo bandera extranjera o nacional.[9]

Por lo tanto, al tratarse de cabotaje y no de fletes marítimos del exterior a Chile, y viceversa; no es aplicable la exención del IVA antes señalada; sin perjuicio de lo que se expresa en la letra **b)** siguiente, en relación a la exención que establece el artículo 12, letra E, número 7), del D.L. 825.

iii. Fletes de transbordos de carga de exportación o importación, que son parte de un flete de carga internacional.[10]

Respecto del flete de transbordo de carga de exportación o importación, si este es un servicio que se presta y cobra en forma independiente al flete marítimo del exterior a Chile y viceversa, se encuentra afecto a IVA, de acuerdo a las normas generales aplicables a este tributo al tratarse de servicios prestados o utilizados en territorio nacional; no siendo aplicable la exención contemplada en el artículo 12, letra E, número 2), del D.L. 825, dados los términos literales de esta norma legal, esto es, al no formar parte del contrato de transporte internacional marítimo, para la exportación o importación de mercaderías [11].

En caso contrario, si dicho flete de transbordo forma parte del contrato de transporte internacional para la exportación o importación de mercaderías, estaría exento de IVA conforme lo establece el artículo 12, letra E, número 2), del D.L. 825.

Tratándose del flete de transbordo de carga de importación se requerirá para aplicar la exención que, conforme lo establece esta última norma legal, el servicio sea necesario e imprescindible para trasladar las mercancías hasta el puerto o aeropuerto de destino, y que la internación o nacionalización de las mercancías se produzca en dicho puerto o aeropuerto.[12]

En cuanto al procedimiento formal para la aplicación del impuesto, en el caso de los fletes de transbordo de exportación, le corresponde al beneficiario del servicio, retener y enterar en arcas fiscales el referido impuesto, en virtud de lo señalado en la letra e), del artículo 11, del D.L. N° 825, según el cual, el sujeto del impuesto es el beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación reside en el extranjero.

iv. Utilización de crédito fiscal respecto de una naviera extranjera.

Las empresas navieras sin domicilio ni residencia en Chile, no pueden hacer uso del crédito fiscal del IVA soportado en su actividad.

**b) Exención de IVA, establecida en el artículo 12, letra E, número 7), del DL N° 825, respecto del servicio de cabotaje realizado en Chile por navieras extranjeras.**

i. Aplicación de la exención del IVA al flete por el servicio de cabotaje prestado por una empresa naviera extranjera.

La citada norma legal dispone que están exentos de IVA, los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17º de la LIR y los afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59º de la misma Ley, salvo que respecto de éstos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

Conforme a esta norma legal, los servicios afectos al Impuesto Adicional del artículo 59º de la LIR, se benefician con dicha exención, salvo cuando concurren dos requisitos copulativos: i) Que se trate de servicios prestados en Chile; y ii) que gocen de una exención del Impuesto Adicional por aplicación de una Ley o de un CDTI.

De esta forma, el ingreso obtenido en virtud de un contrato de “fletamento” celebrado con empresas navieras extranjeras, para el servicio de cabotaje realizado en Chile, cumple con el requisito para quedar exento de IVA en virtud de la norma citada en esta letra b), al tratarse de servicios gravados con impuesto a la renta, en virtud, del artículo 59 N° 5 de la LIR (de acuerdo a lo señalado en el N° 1 anterior); en caso que no se beneficien de una liberación de impuesto conforme a los CDTI vigentes<sup>[13]</sup>; todo ello por aplicación de la contra excepción que establece el artículo 12, letra E, número 7), del DL N° 825.

De esta manera, conforme a las reglas señaladas, en caso que el servicio de cabotaje en Chile sea prestado en virtud de un contrato de “fletamento”, y la renta percibida por la naviera extranjera no se beneficie de una liberación de impuesto a la renta en virtud de un CDTI, el respectivo ingreso queda liberado de IVA.

En cambio, si el servicio de cabotaje se realiza mediante un contrato de “transporte” de mercancías por mar por una empresa naviera extranjera -contrato definido en el artículo 927 del Código de Comercio-, la remuneración no se beneficia de la exención al IVA, al tratarse de una renta gravada en el artículo 60 de la LIR (De acuerdo a lo indicado en el N°1 anterior), y no en el artículo 59 como exige dicha disposición legal para aplicar esta exención de impuesto; por lo cual está afecto al IVA conforme a las normas generales aplicables a este tributo.

El impuesto que corresponda aplicar según lo señalado, debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el beneficiario de la prestación, de conformidad a la letra e), del artículo 11º, del D.L. N° 825, de 1974.

ii. Utilización como crédito fiscal del IVA recargado a empresas navieras extranjeras por el servicio de cabotaje.

Las empresas navieras sin domicilio ni residencia en Chile, no pueden hacer uso del crédito fiscal del IVA soportado en su actividad de cabotaje; salvo que opere como contribuyente de ese impuesto a través de una agencia o subsidiaria en Chile.

### **III.- CONCLUSIONES.**

#### **1.- Transporte de cabotaje efectuado por navieras extranjeras, en relación a las normas de la LIR.**

Las rentas obtenidas por el servicio de transporte marítimo nacional o de cabotaje realizado por navieras extranjeras, son de fuente chilena, toda vez que la actividad se

desarrolla dentro del territorio de la República, y por lo tanto están afectas al Impuesto a la Renta.

El arriendo o flete de naves extranjeras para la realización del servicio de transporte nacional o de cabotaje, está gravado con Impuesto Adicional conforme al artículo 59, N° 5), de la LIR, con tasa de 20%.

El transporte de mercancías por mar o contrato de transporte marítimo, para el servicio de cabotaje realizado por una naviera extranjera, está gravado con Impuesto Adicional de acuerdo al artículo 60 inciso 1°, de la LIR, con tasa de 35%.

## **2.- Rentas por fletes de cabotaje y los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI).**

En el marco de los CDTI, las rentas obtenidas por empresas residentes en un Estado con el que se hubiera celebrado un Convenio vigente, por la explotación de naves entre puntos situados en Chile (cabotaje), y que tienen un establecimiento permanente en Chile, quedan sujetos a tributación en conformidad con el artículo 7 de los Convenios, respecto de las rentas empresariales.

Por lo tanto, las rentas correspondientes a servicios de cabotaje pueden ser objeto de imposición en Chile conforme a las normas generales de la LIR.

En el caso particular de las empresas residentes en Canadá o Australia que presten servicio de cabotaje en Chile, estarán siempre sujetas al pago del impuesto a la renta en Chile, tengan o no un establecimiento permanente en el país, según lo indicado en el Análisis.

## **3.- Normas de retención, declaración y pago del Impuesto Adicional por fletes de cabotaje.**

El obligado a retener, declarar y enterar en arcas fiscales el Impuesto Adicional que corresponda aplicar de conformidad con los artículos 59 N°5 o 60, de la LIR, y que grava las rentas pagadas por el servicio de cabotaje realizado entre puertos chilenos, y que se paguen o abonen en cuenta a empresas navieras sin domicilio ni residencia en el país, es el deudor que efectúa el pago, la remesa al exterior, abono en cuenta, o que pongan a disposición las rentas o cantidades respectivas.

## **4.- Situación frente al impuesto establecido en la Ley de IVA, de las rentas por fletes de cabotaje y transbordo de carga.**

**a)** Exención de IVA, establecida en el artículo 12, letra E, número 2), del D.L. 825, al servicio de cabotaje.

i. Los fletes marítimos realizados del exterior a Chile, y viceversa y los pasajes internacionales están exentos de IVA

ii. El cabotaje efectuado por una empresa naviera extranjera, aun cuando se realice en forma accesoria al transporte marítimo internacional, no se favorece de la exención al IVA establecida en el artículo 12, letra E, número 2), del D.L. 825, en atención a que dicha norma beneficia solo a los fletes marítimos del exterior a Chile y viceversa.

iii. El flete de transbordo de carga de exportación o importación que se presta y cobra en forma independiente del flete marítimo del exterior a Chile y viceversa, se encuentra afecto a IVA. El impuesto respectivo deberá ser retenido por el beneficiario del servicio, en virtud de lo dispuesto en la letra e), del artículo 11°, del D.L. N° 825, de 1974.

En caso contrario, si dicho flete forma parte del contrato de transporte internacional, estaría exento de IVA conforme lo establece el artículo 12, letra E, número 2), del D.L. 825. En el caso del flete de transbordo de carga de importación, se requerirá para aplicar la exención, que dicho servicio sea necesario para trasladar las mercancías hasta el puerto o aeropuerto de destino, y que la internación o nacionalización de las mercancías se produzca en dicho puerto o aeropuerto.

iv. Una empresa naviera sin domicilio ni residencia en Chile, que presta el servicio de cabotaje, no puede recuperar el IVA soportado en su actividad.

**b)** Exención de IVA, establecida en el artículo 12, letra E, número 7), del DL N° 825.

i. Los ingresos recibidos por una naviera extranjera por un contrato de “fletamento” de naves para el servicio de cabotaje -ingreso que está gravado en el artículo 59 N° 5 de la LIR-, está exento del IVA, en caso que no se aplique una liberación de dicho tributo a la renta conforme a los CDTI celebrados por Chile.

La remuneración por el servicio de cabotaje realizado mediante un contrato de “transporte” de mercancías por mar por una empresa naviera extranjera, no se beneficia de la citada exención al IVA, al tratarse de una renta gravada en el artículo 60 de la LIR; estando afecto, por consiguiente, con ambos impuestos (Renta e IVA) de acuerdo a las reglas generales.

El respectivo IVA deberá ser retenido y enterado en arcas fiscales por el beneficiario de la prestación, de conformidad a la letra e), del artículo 11°, del D.L. N° 825, de 1974.

ii. Una empresa naviera con domicilio y residencia en el exterior, que soporte el IVA por las remuneraciones percibidas en los servicios de transporte nacional o de cabotaje no puede recuperar el IVA conforme a las normas de la Ley de IVA; salvo que opere como contribuyente de ese impuesto a través de una agencia o subsidiaria en Chile.

**c)** La concurrencia de las circunstancias que determinan la aplicación de las normas legales antes señaladas, corresponde a una situación de hecho que deberá ser resuelta caso a caso, en la instancia de fiscalización correspondiente, a la luz de los antecedentes respectivos.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 03, de 02.01.2018

## Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

---

[1] Ley de Fomento a la Marina Mercante, contenida en el Decreto Ley N° 3.059, publicada el 22 de diciembre de 1979.

[2] Respecto de la aplicación de esta norma se puede consultar el Oficio N° 1.739, del año 2004; y la Circular N° 53, de 1985.

[3] Conforme a esa norma legal se reputan como chilenas hasta en un 100% de sus tonelajes propios, las naves arrendadas por empresas navieras chilenas a casco desnudo con promesa u opción de compra, cuya antigüedad de construcción no sea mayor de cinco años, siempre que el plazo para celebrar el contrato prometido o hacer efectiva la opción de compra no sea superior a ocho años.

[4] El artículo 166 del Código de Comercio define el contrato de transporte.

-[5] Así por ejemplo se establece en el CDTI celebrado con España.

[6] Dicha disposición establece en su N° 1, que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

[7] Sobre el cumplimiento de la obligación de retener el Impuesto Adicional que recae sobre el deudor de la renta, quien figure como obligado a su pago, se puede consultar el Oficio N° 3.396, de 1984.

[8] Sobre el mismo tema, se puede consultar el Oficio N° 1.739, de 2004.

[9] Al respecto, se puede consultar el Oficio N° 1.739, de 2004.

[10] Según definición del Servicio Nacional de Aduanas, contenida en Resolución Ex N° 6992 - 16.11.2016 (Que sustituye los numerales 19, 20 y 21 del Capítulo III del Compendio de Normas Aduaneras), el “transbordo de mercancías” corresponde a su traslado directo o indirecto desde un vehículo a otro, o al mismo en diverso viaje, incluso su descarga a tierra, con el mismo fin de continuar a su destino y aunque transcurra cierto plazo entre su llegada y salida. El transbordo es marítimo, aéreo o terrestre, según sea la vía por la cual las mercancías extranjeras ingresan al país o según la naturaleza del primer vehículo utilizado en caso de mercancías nacionales o nacionalizadas. Podrán ser transbordadas las mercancías nacionales o nacionalizadas y las extranjeras, con el fin de continuar a su destino final.

[11] Sobre la aplicación del concepto de transporte marítimo internacional para efectos de la citada franquicia tributaria, se puede consultar el Oficio N° 3.210, del año 1990, y Oficio 1.352, del año 1993, de este Servicio.

[\[12\]](#) En cuanto al cumplimiento de este requisito se puede consultar el Oficio N° 1546, de año 2001, de este Servicio.

[13] La aplicación de los CDTI al servicio de cabotaje se analizó en el punto 2 anterior.