



**EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LOS PROCESOS DE  
RECUPERACIÓN DE IVA EXPORTADOR ASOCIADO A LAS AGENCIAS DE  
NAVES  
PARTE II**

**TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACION**

**Alumno: José Calderón Concha**

**Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco**

**Santiago, marzo 2019**

## INDICE

Abreviaturas.....	5
-------------------	---

### **CAPITULO I Introducción**

1 Introducción.....	6
1.1 Planteamiento del Problema.....	7
1.2 Importancia del Problema identificado.....	7
1.3 Aporte de la Tesis.....	8
1.4 Hipótesis del Trabajo.....	9
1.5 Objetivos Generales.....	9
1.6 Objetivos Específicos.....	9
1.7 Metodología a Utilizar.....	10

### **CAPITULO II Marco Teórico**

2. Marco Teórico.....	11
2.1 Fundamentos Teóricos del IVA .....	11
2.2 Breve Reseña Histórica del IVA.....	11
2.3 Definición del IVA.....	12
2.4 Características del IVA.....	12
2.5 Hecho Gravado.....	14
2.6 Hecho Gravado Servicio.....	15
2.7 Exenciones.....	19
2.8 Tratamiento del IVA como Crédito Fiscal.....	20
2.9 El acuse recibo.....	22
2.10 Normativa Aplicable a la recuperación de IVA exportador.....	24

## INDICE (Continuación)

2.11.	Introducción al Negocio de las Agencias de Naves.....	28
2.12	Exportación de Servicios.....	29
2.13	Consideraciones Legales y Reglamentarias relacionadas al transporte marítimo...30	
2.14	Interacción de los Agentes del Negocio Naviero.....	34
2.15	El Mandato.....	37

### **CAPITULO III Determinar la problemática de la recuperación de IVA exportador para la agencia de nave con la entrada en vigencia del acuse de recibo automático**

3.	Subtema 2.....	39
3.1	Desarrollo del problema inicial generado en la recuperación de IVA que efectúa la agencia de naves.....	39
3.2	Criticas a la mecánica del DS 348 aplicada a los servicios.....	43
3.3	Modalidad en la que opera la agencia de naves para recuperar los créditos de IVA exportador.....	45
3.4	Conclusión.....	48
	Bibliografía.....	51
	Apéndices.....	53
	• Apéndice A Incoterms más utilizados por medio de transporte.....	53
	• Apéndice B Funciones de los participantes del negocio naviero.....	54
	• Apéndice C Funciones de los distintos tipos de agentes.....	56

- Apéndice D Tipos de servicios cobrados a las navieras extranjeras por la estadía de sus naves en Chile.....57
- Apéndice E Operatoria de naves entre su arribo y zarpe.....58
- Apéndice F Modelo Declaración General de Zarpe.....59

## **ABREVIATURAS**

DL	Decreto Ley.
DS	Decreto Supremo.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LIR	Ley de Impuesto a la Renta.
N°	Número.
Art.	Artículo.
RCV	Registro Compra Ventas.
SII	Servicio de Impuestos Internos.

## **CAPITULO I: INTRODUCCION**

El negocio naviero incluye una gran variedad de servicios que abarcan desde coordinar el ingreso de la nave a puerto, el sitio donde atracará, la atención integral a la nave, hasta las gestiones que realiza destinadas a su zarpe, los cuales, dada su particularidad, requieren un análisis con respecto a su tratamiento tributario ya que de ello depende entre otros factores, el valor de los servicios que las agencias y prestadores de servicios cobran a las empresas navieras y el valor del flete internacional que las mismas navieras cobran a los consignatarios de la carga sean estos exportadores, importadores u otros intermediarios en el desarrollo del comercio internacional.

Las agencias de naves, en su calidad de contribuyentes de IVA, como participantes de este proceso de comercio internacional, deben adaptar sus procedimientos internos al cumplimiento de la normativa de acuse de recibo a fin de optimizar y hacer efectiva la recuperación del IVA exportador por cuenta de las navieras extranjeras que representa en Chile por la atención de las naves que recalán en puertos chilenos.

La eficacia o ineficacia de lo expuesto en los párrafos precedentes podría implicar efectos en un mayor o menor EBITDA<sup>1</sup> de la operación al presentarse la posibilidad de no poder hacer uso de todo o parte del crédito fiscal o, en su defecto, la potencial imposibilidad de solicitar el todo o parte de la devolución de IVA exportador, incrementando por dichos motivos el gasto o costo a raíz del incumplimiento, en algunos casos, de ciertos requisitos que el marco legal relacionado con el IVA menciona. Sin embargo, las aristas relacionadas con el Impuesto a la Renta no formaran parte de este estudio.

---

<sup>1</sup>EBITDA, Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization , en español, beneficio antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización.

## **1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

La particularidad del negocio naviero plantea interrogantes acerca de la calificación tributaria desde la perspectiva del IVA de los diversos servicios prestados por el agente de naves y los prestadores de servicios a la nave en términos si corresponden a servicios afectos o exentos de IVA y la relación existente con las solicitudes de IVA exportador que realizan por cuenta de las navieras extranjeras que representa en Chile.

Adicionalmente, se plantea la potencial imposibilidad de recuperar los créditos fiscales cuando el periodo de registro de un determinado documento de compra no coincide con el periodo de zarpe de la nave, en concordancia con los requisitos para solicitar el IVA exportador planteados en el DS N° 348 de 1975 considerando la implementación del RCV y la normativa de acuse de recibo a contar de agosto de 2017.

## **1.2 IMPORTANCIA DEL PROBLEMA IDENTIFICADO**

Establecer cuáles son los elementos a considerar para crear una mecánica que permita a personas no relacionadas poder conocer el negocio naviero y entender la normativa tributaria y aduanera que le es aplicable.

Por otra parte, la franquicia del Art. N° 36 del DL N° 825 de 1974 busca fomentar la actividad de exportación tomando como premisa que los impuestos internos no pueden afectar o incrementar el costo de la transacción de comercio internacional al cliente extranjero ya que lo anterior puede hacer que Chile pierda competitividad con respecto a los demás países de la región.

En caso de imposibilidad de recuperar los créditos fiscales por la vía de la devolución de IVA exportador, la agencia de naves debe definir si cobrar estos impuestos soportados a la naviera extranjera o asumir una menor rentabilidad en el negocio con las consecuencias económicas y comerciales que de esta práctica puedan derivar.

### **1.3 APORTE DE LA TESIS**

El estudio general del comercio internacional da mayor relevancia a los términos comerciales de la exportación e importación (INCOTERMS) y los montos de fletes que las empresas navieras cobran a los consignatarios de la carga a raíz del transporte internacional, desde determinados puertos de origen a determinados puertos de destino, Sin perjuicio de lo anterior, la relación comercial entre agentes de naves y las empresas de transporte marítimo constituyen una arista no del todo explorada que tiene gran importancia en la logística del transporte marítimo en la actualidad, dado que los costos involucrados (incluso el IVA pagado en Chile) pueden aumentar los costos de transacción en el comercio internacional de mercancías.

La poca claridad de la doctrina y jurisprudencia existente más la evolución de las condiciones comerciales que de la actividad marítima surgen, conlleva en términos prácticos a explorar este ámbito del conocimiento considerando que la mayoría de las transacciones comerciales entre los países tienen al transporte marítimo como eje fundamental del desarrollo de esta actividad.



## **1.4 HIPOTESIS DEL TRABAJO**

En relación con lo expuesto previamente las hipótesis a validar son:

- 1) Determinar si los servicios que proveen las agencias de naves y los prestadores de servicios a la nave a sus clientes son gravados afectos, exentos o no gravados de IVA y su problemática frente a la solicitud de devolución de IVA exportador.
- 2) Determinar la problemática de la recuperación de IVA exportador para la Agencia de Nave con la entrada en vigencia del acuse de recibo automático.

## **1.5 OBJETIVOS GENERALES**

Establecer una calificación tributaria de los servicios que las agencias de naves y los prestadores de servicios a la nave realizan, su relación con procesos de recuperación de IVA exportador a nombre de las navieras extranjeras a las cuales representa en Chile y cómo afecta la implementación del acuse de recibo en dicho proceso.

## **1.6 OBJETIVOS ESPECIFICOS**

Verificar, analizar y definir la factibilidad y oportunidad en la cual se pueda acceder a la recuperación de la totalidad de los créditos fiscales de naves que dan origen a la devolución de IVA exportador, considerando los mecanismos y limitaciones legales existentes, el tratamiento tributario de los servicios y la documentación asociada que respalda y soporta dicha devolución.

## **1.7 METODOLOGIA A UTILIZAR**

La metodología que se pretende desarrollar en este estudio implica seguir un análisis dogmático de las normas asociadas al IVA e IVA exportador y en particular el tratamiento que le da esta normativa al negocio de las agencias de naves acerca su modo de operar, así como también de los criterios a utilizar para solicitar el IVA de sus representados a fin de definir su sentido y alcance.

El análisis dogmático de la norma tomará como base el DL N° 825 en relación al IVA y el Art. N° 36 del mismo cuerpo legal, además del DS N°348 en relación al régimen aplicable a los exportadores respecto de este impuesto. Sobre esta base se analizará la interpretación de la normativa relacionada a la agencia de naves con respecto al tema en análisis para poder determinar si la legislación vigente da respuesta a las hipótesis planteadas y en caso de no ser así, realizar una propuesta que pueda ser planteada ante el SII que permita además de resolver la problemática expuesta, otorgar mayor certeza en la interpretación de la normativa aplicable a las agencias de naves a fin de evitar brechas de incumplimiento tributario.

## CAPITULO II: MARCO TEORICO

### 2.1 FUNDAMENTOS TEÓRICOS DEL IVA

En adelante se expone el marco teórico - regulatorio base de este estudio.

### 2.2 BREVE RESEÑA HISTORICA DEL IVA

A continuación, se describe una breve reseña histórica de la evolución del impuesto al consumo que derivó en la creación del IVA que rige en la actualidad

1591-1921	La historia de los impuestos al consumo data de los tiempos de la Colonia, como primeros indicios tenemos " <i>La alcabala</i> " <sup>2</sup> impuesto establecido en Chile en 1591, de Origen español, era un impuesto que gravaba la permuta, la venta de bienes raíces, ventas de minas, dicho impuesto estuvo vigente hasta el siglo XIX. Desde aquella época podemos encontrar " <i>Impuestos timbres y estampillas y papel sellado o enajenación de bienes muebles</i> " con vigencia hasta 1921. <sup>3</sup>
1921-1954	Nace el impuesto a la " <i>Compraventa</i> " con la Ley 11.575 <sup>4</sup>
1957-1965	Se experimentaron cambios orientados a modificar tasa, definiciones del hecho gravado entre otras,
1966	Se incorporan los servicios y ampliando el hecho gravado a los contratos y convenciones.
1972-1974	Se realizan diferentes estudios y mediciones, a cargo del SII y asesores extranjeros, donde los principales problemas eran, una compleja estructura de tasas y sobretasas especiales (más de 40 alcúotas), el nocivo y desigual efecto cascada del impuesto, que terminaba afectando a la producción.
1974- Actual	Nace el DL N° 825, Ley de impuesto a las Ventas y Servicios, publicado en el diario oficial el 31 de diciembre, este impuesto que ya era aplicado en Europa, aplicado por primera vez en Francia en el año 1956, y por varios países latinoamericanos, Brasil, Ecuador, Uruguay y Argentina.

<sup>2</sup> Escalona, E., 2014. "Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado". Revista de Estudios Tributarios CET U. de Chile, Vol.10, pp. 9-50

<sup>3</sup> Escalona, E., 2014. "Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado". Revista de Estudios Tributarios CET U. de Chile, Vol.10, pp. 9-50

<sup>4</sup> Escalona, E., 2014. "Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado". Revista de Estudios Tributarios CET U. de Chile, Vol.10, pp. 9-50.

## **2.3 DEFINICION DE IVA**

Para la profesora Elizabeth Emilfork, el IVA se define “*como un mecanismo de pago fraccionado de un impuesto a las ventas de carácter monofásico a nivel de consumidor final*”<sup>5</sup>. Sin embargo, el IVA tiene como objetivo gravar exclusivamente el valor que añade al precio de venta de un determinado bien o servicio cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien.<sup>6</sup>

El IVA es un **impuesto indirecto**, puesto que grava los gastos del consumo y producción. “Un impuesto indirecto grava una manifestación indirecta de la capacidad económica del contribuyente, la producción o el consumo. No plantea una relación directa entre el contribuyente y el Estado”<sup>7</sup>. Es un **impuesto sobre el consumo general**, ya que gravan todos los bienes de consumo a una tasa plana.

## **2.4 CARACTERISTICAS DEL IVA**

El principal objetivo y característica del IVA es la simplicidad en su aplicación y la capacidad de recaudar, también la de gravar sólo el mayor valor de cada operación. Nacen con esta ley definiciones de vendedor, prestador de servicios, IVA Crédito Fiscal, IVA Débito Fiscal, basado en sistema de sustracción, impuesto contra impuesto y base financiera. Se aplica a todas las etapas de la comercialización de bienes corporales muebles dentro del territorio nacional e importaciones, siendo por ello un impuesto “al

---

<sup>5</sup> Emilfork, E.1999 “Impuesto al Valor Agregado” (El Crédito Fiscal y Otros Estudios). Editorial Jurídica Congreso, Página 13

<sup>6</sup> Contreras, H, González, L 2008., Curso Práctico de IVA, 6° Edición.

<sup>7</sup> Yáñez, J., 2014. “Impuesto al valor agregado eficiencia y crecimiento”. Revista de Estudios Tributarios CET Universidad de Chile, Vol.10, pp. 9-50

consumo”, puesto que es el consumidor final quien soporta el impuesto o sufre una disminución patrimonial.

Otras de sus características son:

Método de Sustracción	Permite mayor simplicidad de administrar, no grava propiamente “el valor agregado” sino, el precio de venta de los bienes y servicios, evitando la pirimidación o el efecto cascada.
Determinación en Base Financiera	Fácil manejo administrativo, no requiere de controles de inventario permanente, cumple una función de autocontrol de la evasión al crear una oposición de intereses entre compradores y vendedores.
Sistema de Impuesto contra Impuesto	Permite conocer el monto exacto del IVA pagado por las compras, lo que resulta esencial para el caso de las exportaciones, en la cuales el fisco devuelve el impuesto pagado en el país. Asegura el aprovechamiento óptimo de la oposición de intereses. <sup>8</sup>

De lo detallado anteriormente, podemos concluir que, el IVA en Chile se determina restando el “Débito Fiscal” y el “Crédito Fiscal” esto es, el impuesto recargado en las ventas, menos el impuesto soportado por las compras.

El Art. N° 20 del DL N° 825 define como débito fiscal mensual la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo.

El débito fiscal es un “Cálculo de impuesto por fuera”, en cuyo caso el valor agregado se una operación no incluye el impuesto que se genera en la misma.<sup>9</sup> Esto facilita la determinación del impuesto correspondiente a cada etapa.

<sup>8</sup> Contreras, H, González, L 2008., Curso Práctico de IVA, 6° Edición. Página 8

<sup>9</sup> Contreras, H, González, L 2008., Curso Práctico de IVA, 6° Edición. Página 8

El Crédito fiscal, es un impuesto tipo consumo, puesto que cataloga a los bienes de capital como bienes intermedios y por lo tanto acepta la deducción del IVA soportado en su adquisición, en el mismo periodo que se produce su compra.<sup>10</sup>

### **Evolución de tasas de IVA.**

Desde año	Hasta el año	Tasa
1974	1988	20%
1988	1990	6%
1990	2003	18%
2003	A la fecha	19% <sup>11</sup>

Se produce un IVA a pagar en la mecánica de cálculo cuando el Débito Fiscal es mayor que el Crédito Fiscal, el cual debe enterarse en arcas fiscales durante los 12 primeros días del mes siguiente según Art N° 64 del DL N°825 y de haber un Crédito Fiscal mayor que el Débito Fiscal habría un remanente que puede aprovecharse para rebajar IVA a pagar del mes siguiente según Art. N° 26 del DL N°825.

## **2.5 HECHO GRAVADO**

La sola dictación y promulgación de una ley que establezca un impuesto no origina ningún tipo de obligación para los contribuyentes. Para que nazca la obligación de pagar un tributo, es menester que alguien realice el supuesto de hecho, descrito por el legislador, y a cuya ocurrencia se vincula el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>12</sup>

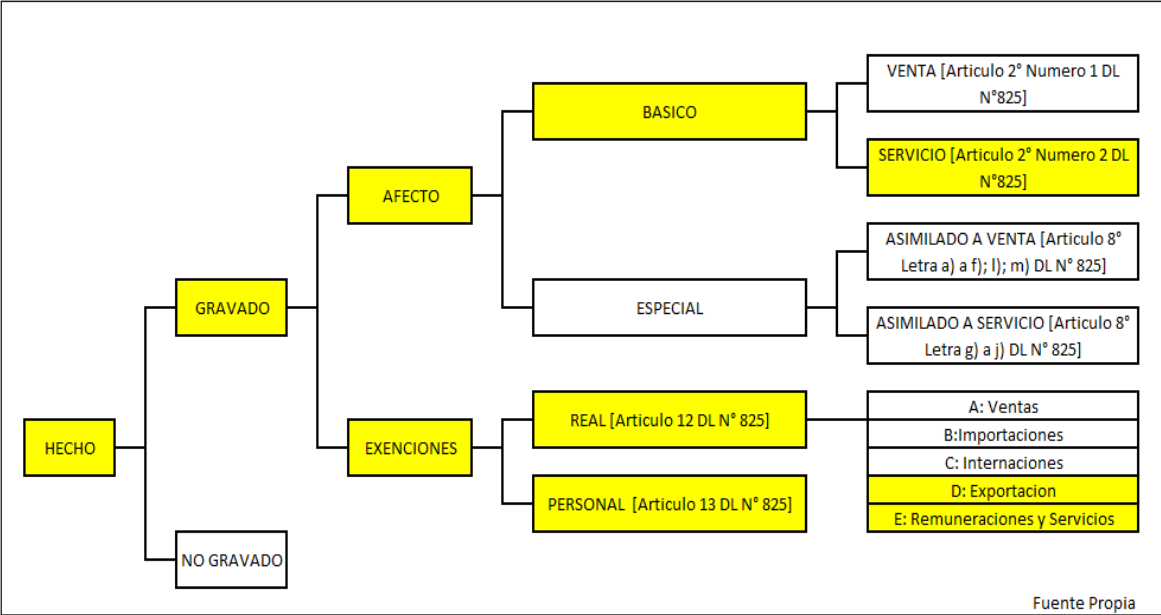
---

<sup>10</sup> Contreras, H, González, L 2008., “Curso Práctico de IVA”, editorial CEPET 6° Edición.

<sup>11</sup> [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

<sup>12</sup> Pérez, A. 2013 “Manual de Código Tributario” Editorial Thomson Reuters 9° Edición, página 14.

Hecho gravado es el acto jurídico que permite el nacimiento de una obligación tributaria. En otras palabras, es el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo<sup>13</sup>



**2.6 HECHO GRAVADO SERVICIO**

Dado que el énfasis de esta AFE se orienta al tratamiento tributario con respecto al IVA de los servicios que prestan las agencias de naves y los prestadores de servicios a la nave, a continuación se realiza un análisis detallado de acuerdo a la definición de servicios al Art. N° 2 del DL N° 825 que dice *“Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá por “servicio”, 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 Art. N° 20 de la LIR”*

<sup>13</sup> Contreras, H, González, L 2008., “Curso Práctico de IVA”, Editorial CEPET 6° Edición.

Del concepto legal transcrito anteriormente se pueden definir los siguientes requisitos de carácter copulativo para gravar un servicio con IVA:

**1. Que una persona realice una acción o prestación en favor de otra<sup>14</sup>**

CONCEPTOS	DEFINICION DICCIONARIO REAL ACADEMIA ESPAÑOLA DE LA LENGUA
Prestación	Cosa o servicio que un contratante da o promete a otro.

**2. Que dicha persona perciba por la acción o prestación, un interés, prima, comisión o remuneración.**

CONCEPTOS	DEFINICION DICCIONARIO REAL ACADEMIA ESPAÑOLA DE LA LENGUA
Percibir	Recibir una cosa y hacerse cargo de ella.
Remuneración	Lo que se da o sirva para remunerar. (Recompensar, premiar, galardonar)
Interés	Provecho, utilidad, ganancia. Lucro producido por el capital.
Prima	Precio que el asegurado paga al asegurador.
Comisión	Remuneración que percibe el comisionista, esto es, la persona a quien se le encomienda la celebración de las comisiones mercantiles objeto de dicho contrato.

La percepción o puesta en disposición de un pago incluye aquellos casos en que la obligación se extingue por una forma distinta al pago efectivo que contempla el Código Civil tales como compensación, confusión, novación, condonación o dación en pago.

<sup>14</sup> Esta prestación puede ser habitual u ocasional



### 3. Que el servicio sea prestado o utilizado en territorio nacional.

REQUISITO DEL SERVICIO	DEFINICION ART. N° 5 DL N°825
Prestados en Chile	Cuando la actividad es desarrollada en Chile, independiente del lugar donde se utilice.
Utilizado en Chile	Aun cuando la actividad del prestador del servicio se desarrolle en el extranjero.
NOTA: No es relevante si es en Chile o en el extranjero donde se pague o perciba la remuneración para configurar el hecho gravado de servicios	

### 4. Que la acción o prestación provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del Art. N° 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por contraparte se entiende que no son gravados con IVA los servicios que se clasifiquen en los N° 1, 2 y 5 del Art. N° 20 de la Ley de la Renta, a saber;

- 20 N° 1: Servicios agrícolas prestados por un agricultor a otro agricultor;
- 20 N° 2: Intereses por mutuos y operaciones de crédito de dinero;
- 20 N° 5: Actividades que no se encuentren expresamente clasificadas en los restantes números del Art. 20.<sup>15</sup>

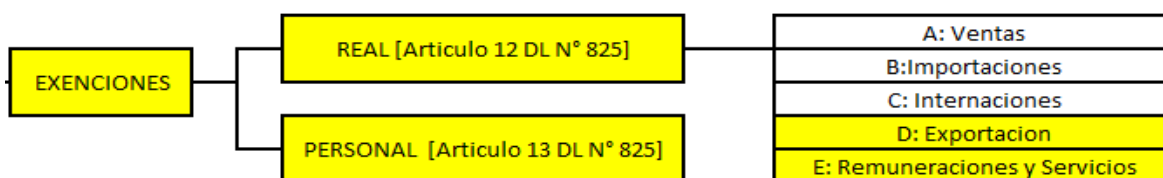
En el siguiente cuadro se exponen todos los servicios que son gravados con IVA por la definición expuesta en el Art. N° 2 del DL N° 825 con relación al Art. N° 20 N° 3 y 4 de la LIR.

<sup>15</sup> Contreras, H, González, L 2008., “Curso Práctico de IVA”, Editorial CEPET 6° Edición, página 65

Actividades Gravadas en el N° 3 del Artículo 20 de LIR	Actos de Comercio de acuerdo al Artículo 3° del Código de Comercio
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Industria</li> <li>• <b>Comercio</b>-----&gt;</li> <li>• Minería</li> <li>• Explotación Riquezas del Mar</li> <li>• Otras Actividades Extractivas</li> <li>• Compañías Aéreas</li> <li>• Compañías de Seguro</li> <li>• Bancos</li> <li>• Asociaciones de Ahorro y Préstamo</li> <li>• Administradoras de Fondos Mutuos</li> <li>• Sociedades de Inversión o Capitalización</li> <li>• Empresas Financieras y otras análogas</li> <li>• Empresas Constructoras</li> <li>• Empresas Periodísticas</li> <li>• Empresas Publicitarias</li> <li>• Empresas de Radiodifusión</li> <li>• Empresas de Televisión</li> <li>• Empresas de Procesamiento Automático de Datos</li> <li>• Empresas de Telecomunicaciones</li> </ul>	<p>1° La compra y permuta de cosas muebles, hecha con ánimo de venderlas, permutarlas o arrendarlas en la misma forma o en otra distinta, y la venta, permuta o arrendamiento de estas mismas cosas. Sin embargo, no son actos de comercio la compra o permuta de objetos destinados a complementar accesoriamente las operaciones principales de una industria no comercial.</p> <p>2° La compra de un establecimiento de comercio.</p> <p>3° El arrendamiento de cosas muebles hecho con ánimo de subarrendarlas.</p> <p>4° <b>La comisión o mandato comercial</b></p> <p>5° Las empresas de fábricas, manufacturas, almacenes, tiendas, bazares, fondas, cafés y otros establecimientos semejantes.</p> <p>6° <b>Las empresas de transporte por tierra, ríos o canales navegables.</b></p> <p>7° Las empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, las agencias de negocios y los martillos.</p> <p>8° Las empresas de espectáculos públicos, sin perjuicio de las medidas de policía que corresponda tomar a la autoridad administrativa.</p> <p>9° Las empresas de seguros terrestres a prima, incluso aquellas que aseguran mercaderías transportadas por canales o ríos.</p> <p>10 Las operaciones sobre letras de cambio, pagarés y cheques sobre documentos a la orden, cualesquiera que sean su causa y objeto y las personas que en ella intervengan, y las remesas de dinero de una plaza a otra hechas en virtud de un contrato de cambio.</p> <p>11. Las operaciones de banco, las de cambio y corretaje.</p> <p>12. Las operaciones de bolsa.</p> <p>13. Las empresas de construcción, carena, compra y venta de naves, sus aparejos y vituallas.</p> <p>14. <b>Las asociaciones de armadores.</b></p> <p>15. <b>Las expediciones, transportes, depósitos o consignaciones marítimas.</b></p> <p>16. <b>Los fletamentos, seguros y demás contratos concernientes al comercio marítimo.</b></p> <p>17. Los hechos que producen obligaciones en los casos de averías, naufragios y salvamentos.</p> <p>18. Las convenciones relativas a los salarios del sobrecargo, capitán, oficiales y tripulación.</p> <p>19. <b>Los contratos de los corredores marítimos, pilotos lemanes y gente de mar para el servicio de las naves.</b></p> <p>20. Las empresas de construcción de bienes inmuebles por adherencia, como edificios, caminos, puentes, canales, desagües, instalaciones industriales y de otros similares de la misma naturaleza.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Actividades Gravadas en el N° 4 del Artículo 20 de LIR</b></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Corredores titulados o no. Excepto los que reúnen los requisitos del Art.42 N° 2 de LIR</li> <li>• Comisionistas con oficina establecida</li> <li>• Martilleros</li> <li>• Agentes de Aduana</li> <li>• Embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario o aduanero</li> <li>• Agentes de Seguro que no sean personas naturales</li> <li>• Colegios</li> <li>• Academias e institutos de enseñanza particular</li> <li>• Clínicas</li> <li>• Hospitales</li> <li>• Laboratorios y otros establecimientos análogos particulares</li> <li>• Empresas de diversión y esparcimiento.</li> </ul>	

## 2.7 EXENCIONES

Para Sainz de Bujanda, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de la obligación tributaria que, en caso de no existir la exención llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho. Más breve podríamos decir que es la liberación de la obligación tributaria impuesta por ley.<sup>16</sup>



Fuente Propia

En materia del transporte marítimo se pueden mencionar las siguientes exenciones que le son aplicables:

ART.	DEFINICION
Art. N° 12 Letra D	Las especies exportadas en su venta al exterior.
Art. N° 12 Letra E N° 2	El transporte aéreo o marítimo de carga desde Chile al exterior y viceversa se encuentra exento del IVA tanto por la parte correspondiente al tramo chileno como a la fracción de territorio extranjero.
Art. N° 12 Letra E N° 13	Remuneraciones o tarifas que dicen relación con la exportación de productos
Art. N° 12 Letra E N° 16	Prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.
Art. N° 13 N° 3	Las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros;

Las exenciones tributarias constituyen una limitación al ámbito de aplicación del impuesto, ya que en virtud de las disposiciones que las establecen, el gravamen no se aplica a los

<sup>16</sup> Pérez, A. 2013 “Manual de Código Tributario”, Editorial Thomson Reuters 9° Edición, página 25.

bienes y convenciones que, de otro modo deberían tributar por reunir los requisitos del hecho gravado.<sup>17</sup>

Las exenciones tienen un efecto distorsionador dada la característica que tiene el IVA de ser un impuesto plurifásico bajo la modalidad de impuesto contra impuesto, y en la medida que la empresa carezca de un débito fiscal en contra del cual poder descargar el crédito fiscal por el IVA soportado, este último representara un mayor costo, gasto o mayor valor de activo fijo incidiendo en su resultado financiero afectando la neutralidad del tributo.<sup>18</sup>

## **2.8 TRATAMIENTO DEL IVA COMO CRÉDITO FISCAL**

El Art. N° 23 del DL N° 825 define como crédito fiscal mensual la suma de los impuestos recargados en las adquisiciones de bienes y servicios efectuados en el período tributario respectivo.

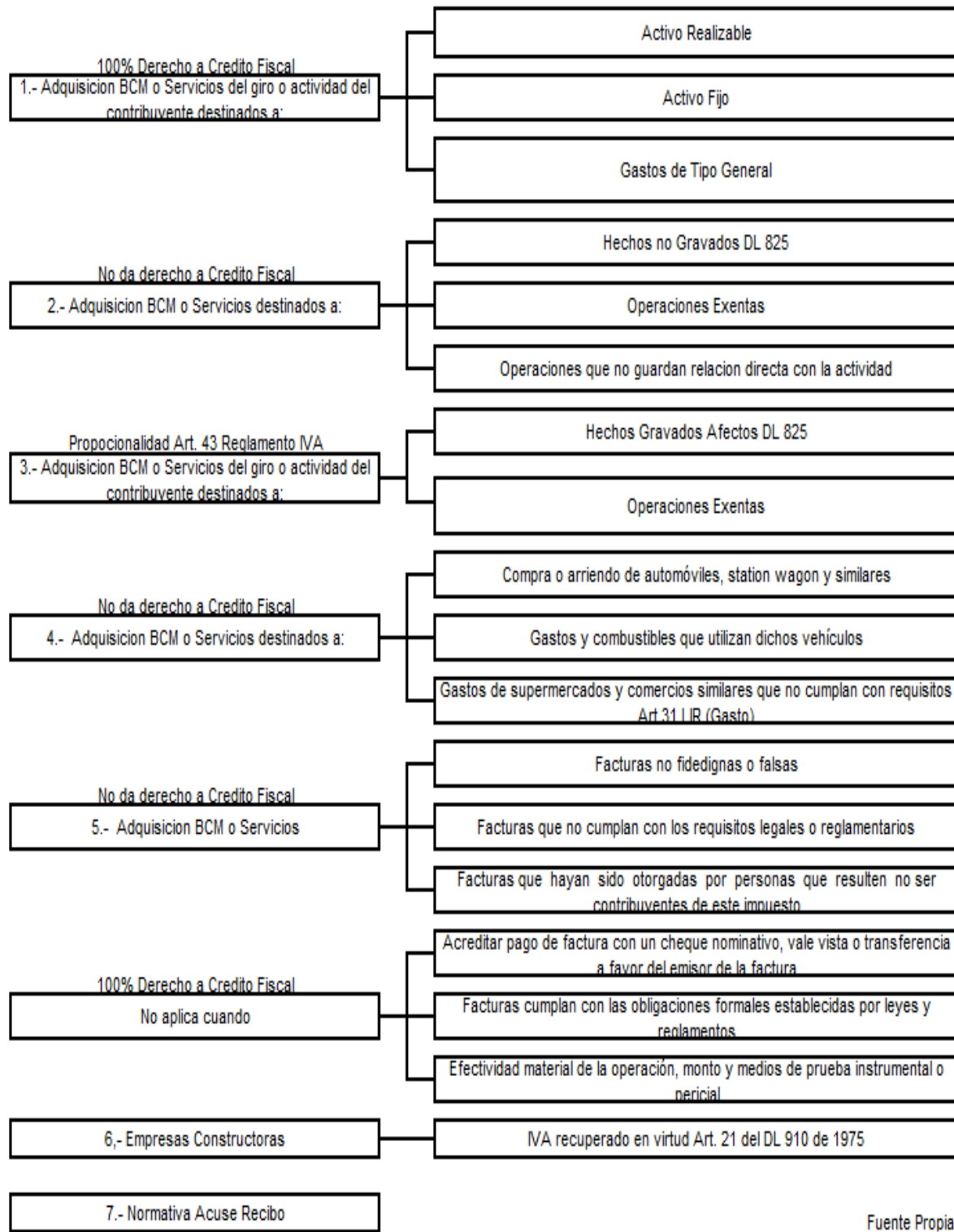
Las reglas del Art. N° 23 del DL N° 825 se pueden resumir en lo siguiente, incluyendo el régimen a los exportadores que se expone en el Art. N° 36 del DL N° 825:

<b>IVA CREDITO FISCAL ASOCIADO A</b>	<b>% UTILIZACION</b>	<b>NORMATIVA APLICABLE</b>
VENTA AFECTA	100%	Art 23 N° 1 DL N° 825 (Imputación al Débito Fiscal)
VENTA EXENTA	0%	Art 23 N° 2 DL N° 825
VENTAS GRAVADAS Y EXENTAS	Proporcionalidad	Art 23 N° 3 DL N° 825 y Art 43 Reglamento IVA
EXPORTACIONES	100%	Art. 36 DL N° 825

<sup>17</sup> Contreras, H, González, L 2008., “Curso Práctico de IVA”, editorial CEPET 6° Edición,

<sup>18</sup> Barahona, JM.1988, “Los Problemas Básicos del IVA”,paper, página 3.

El siguiente esquema permite identificar cuando corresponde hacer uso del crédito fiscal sobre la base de las normas del Art. N° 23 del DL N° 825.



Fuente Propia

## 2.9 EL ACUSE RECIBO

El Art. N°24 del DL N° 825 en su inciso 3 manifiesta que *“los contribuyentes podrán efectuar los ajustes señalados o deducir el crédito fiscal del débito fiscal o recuperar este crédito en el caso de los exportadores, dentro de los dos períodos tributarios siguientes a aquel que se indica en dichas normas, sólo cuando las respectivas notas de crédito y débito o las facturas, según corresponda, se reciban o se registren con retraso.”*. En la actualidad queda de manifiesto que esta normativa se aplica principalmente a documentos no electrónicos considerando que estos pueden ser recibidos o registrarse con retraso, no así las facturas electrónicas que aplica en forma supletoria la normativa de acuse de recibo del Art. N° 23 N° 7 del DL N° 825.

El Art. N° 23, N° 7 del DL N° 825 define que *“El impuesto recargado en facturas emitidas en medios distintos del papel, de conformidad al artículo 54, **dará derecho a crédito fiscal para el comprador o beneficiario en el período en que hagan el acuse de recibo o se entiendan recibidas las mercaderías entregadas o el servicio prestado, conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 9° de la Ley N° 19.983, que regula la transferencia y otorga mérito ejecutivo a la copia de la factura”***.

Documentos de compra NO electrónicos		
Enero	Febrero	Marzo
Emision Factura		
	Acuse Recibo	
	Credito Fiscal	Credito Fiscal

Documentos de compra electrónicos		
Enero	Febrero	Marzo
Emision Factura		
	Acuse Recibo	
	Credito Fiscal	

Fuente Propia

El SII ha perfeccionado la aplicación de esta normativa sobre la base de la Resolución 61 de Julio de 2017 (Creación del RCV y propuesta de IVA) y en sus circulares 4 y 35 de 2017 en concordancia con la Ley N° 19.983 definiendo tres instancias de acuse de recibo:

- a) **Pago Contado:** Cuando el emisor del documento electrónico de compra define el documento como pago contado se entiende que esta aceptado y pagado por parte de su cliente y por defecto se entiende que en ese momento tiene acuse de recibo.
- b) **Acuse recibo por parte del receptor:** El recibo de mercaderías entregadas o servicios prestados contenido en la factura electrónica se entenderá aceptada cuando el receptor de la factura realice el correspondiente acuse de recibo en la página del SII.
- c) **Acuse recibo automático:** En caso de no ocurrir lo expuesto en el punto anterior el documento de compra electrónico se entenderá irrevocablemente aceptado, cuando haya transcurrido el plazo de ocho días corridos desde la fecha en que el respectivo documento sea recibido por el SII, sin que haya sido reclamada dentro de dicho plazo.

		DIA								
		1	2	3	4	5	6	7	8	9 RCV
<b>RECEPCION DOCUMENTO COMPRA DIA 23</b>		23	24	25	26	27	28	29	30	1 RCV
ACUSE RECIBO	PAGO CONTADO	NO APLICA								
	REALIZADO POR RECEPTOR									
	AUTOMATICO	NO REALIZADO								

Fuente Propia

La aplicación de esta normativa puede generar inconvenientes en la mecánica para obtener la devolución total del IVA Exportador en las Agencias de naves como se explica más adelante.

## **2.10 NORMATIVA APLICABLE A LA RECUPERACION DE IVA EXPORTADOR**

Todas las operaciones comercio internacional deben respetar el principio de neutralidad del IVA, que implica en relación con la materia:<sup>19</sup>

- Desde un punto de vista tributario, las adquisiciones que los empresarios realizan en el extranjero –donde rige una tasa diversa- no son ni más ni menos caras que las realizadas en el propio país. Esto se consigue liberando las exportaciones y gravando las importaciones a la tasa del país donde se realiza la importación.<sup>20</sup>
- Ausencia de discriminación en la asignación de los recursos económicos y factores de producción, en atención a que el impuesto se aplica en todas las etapas de producción y distribución.

Además de la neutralidad, se suelen atribuir al IVA las siguientes virtudes en relación con la materia:

- Fomenta las inversiones y evita la doble imposición de las mismas, cuando se reconoce como crédito el impuesto pagado en las adquisiciones de bienes de capital.
- Fomenta las exportaciones, cuando se aplica el principio de tributación en el país de destino.
- Ofrece un gran potencial recaudatorio y es de fácil fiscalización.

---

<sup>19</sup> Massoni, P.,1995 “El impuesto a las ventas y servicios. IVA”.

<sup>20</sup> Principio de tributación internacional en país de destino es de aceptación general y su fin es evitar distorsiones económicas en el comercio internacional por la aplicación de IVA en estas transacciones.



La normativa relacionada con el IVA exportador en términos generales está contenida en el Art. N° 36 del DL N°825 el cual establece el derecho de los exportadores de bienes (regla general) o de servicios (calificados como tal por aduana de acuerdo a la normativa de exportación de servicios expuesta más adelante) a recuperar el IVA recargado en la adquisición de bienes o servicios destinados a su actividad de exportación y en forma específica en el DS N° 348 de 1975 el cual establece el procedimiento para acogerse a dicho beneficio.

El Art. N° 2° N° 4 de la Ordenanza General de Aduanas, define exportación como *“la salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior”*. En complemento con lo anterior el beneficio también se puede realizar sobre la exportación de servicios de la cual se profundiza más adelante.

El DS N° 348 contempla 2 mecanismos de devolución, el primero es el de devolución anticipada que regula el Art. N°6 y la devolución post embarque que está regulado del Art. N°1 al N° 4 del mismo cuerpo legal, para el cual se aplica el siguiente calculo:

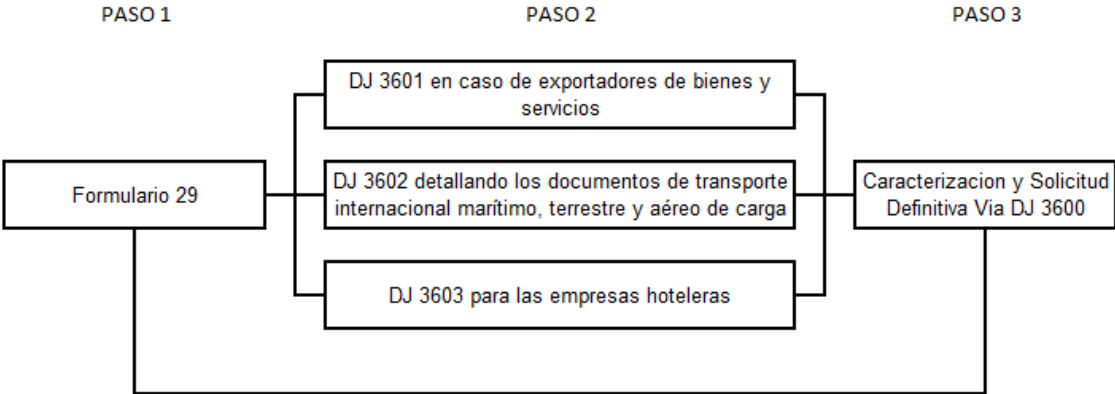
1° Devolucion	=	$\frac{\text{Exportaciones}}{\text{Ventas Totales}}$	X	Crédito fiscal del período
---------------	---	--	---	----------------------------

2° Devolucion	=	Se elige el Monto	1)	Remanente credito fiscal periodo anterior
		Menor entre:	2)	19% de exportaciones a su valor FOB

Devolucion Definitiva	=	Se elige el Monto	1)	Suma 1° y 2° Devolucion
		Menor entre:	2)	Remanente crédito fiscal del mes actual

Fuente Propia

Los contribuyentes que soliciten devolución de IVA Exportador deben realizarlo sobre la base de las instrucciones contenidas en Resolución Exenta N° 208 y Circular N° 70 ambas del 2009 del SII, y en específico la Circular N°12 de 1980 acerca de la recuperación de IVA que pueden obtener las empresas navieras por sus operaciones de transporte internacional. La Resolución Exenta N° 208 reglamenta el procedimiento para solicitar el IVA exportador, estableciendo, en el caso de la devolución post-embarque, los siguientes pasos de acuerdo al siguiente esquema:



Fuente Propia

La definición de la adecuada caracterización de las agencias de naves en este procedimiento forma parte del desarrollo de esta AFE.

El D.L. N° 3.059, publicado en el Diario Oficial del 22 de diciembre de 1979, dispuso en su Art. N° 7, que las empresas navieras que efecturen transporte de carga y pasajeros, desde el exterior hacia Chile y viceversa, gozaran respecto de tales operaciones del mismo tratamiento establecido en el Art. 36°, del D.L. N° 825 de 1974, esto es el derecho a recuperar el IVA soportado es la compra de bienes y servicios destinados a su actividad, en los plazos que a continuación se muestran:

<b>PLAZO PARA SOLICITAR IVA EXPORTADOR (ART 2 LETRA B DS 348 DE 1975)</b>	<b>MES SIGUIENTE DE:</b>
Bienes (Venta a Firme)	Efectuado el embarque (Conocimiento Embarque)
Venta en consignación al exterior	Embarque o una vez recibida la liquidación final de venta
Servicios	Aceptación a trámite de la Declaración de Exportación (DUS DUSSI)
Hoteleras	Emisión de la Factura
Otros a considerar	Contratación de la carga
	Desde el zarpe del último puerto o aeropuerto de recalada en el país de la nave o aeronave
	Venta de pasajes internacionales
	Percepción del valor del flete externo por pagar en Chile

Como muestra el siguiente cuadro, existen 2 de 3 situaciones que impedirían en principio la recuperación de IVA Exportador dada la no coincidencia del periodo de registros en RCV y el zarpe de la nave considerando que el plazo para solicitar el IVA es dentro del mes siguiente del zarpe de la nave desde el ultimo puerto en Chile.

ARMADOR 1	MES ZARPE	MES REGISTRO LIBRO COMPRA	SOLICITUD IVA EXPORTADOR	DERECHO A UTILIZAR CREDITO FISCAL	RECUPERA IVA	MOTIVO
NAVE 1	jul-18	ago-18	sep-18	SI	NO	Facturas de Naves que se registran o reciben con retraso en mes posterior zarpe nave
NAVE 2	ago-18	ago-18	sep-18	SI	SI	Coincidencia Registro Compra y Zarpe Nave
NAVE 3	sep-18	ago-18	sep-18	SI	NO	Facturas de Naves por servicios del mes y cuya nave zarpa en mes posterior

Fuente Propia

## **2.11 INTRODUCCION AL NEGOCIO DE LAS AGENCIAS DE NAVES**

El transporte marítimo es la acción de llevar personas o cosas por mar de un punto geográfico a otro a bordo de un buque con un fin lucrativo.<sup>21</sup>

En Chile, durante el año 2017 el 96.3% de las operaciones de comercio internacional se efectuaron a través del transporte marítimo, fluvial y lacustre (Ver cuadro N° 4 estadísticas del Movimiento de Carga en Toneladas de las Exportaciones Chilenas por Vía de Transporte), por lo tanto se hace relevante el conocer y entender a los diferentes interesados y participantes que se relacionan con la actividad marítima portuaria, así como también el tratamiento tributario de los servicios que se prestan relacionados con este transporte internacional.<sup>22</sup>

Cuadro 4: Movimiento de Carga en Toneladas de las Exportación Chilenas por Vía de Transporte

Vía de Transporte	Monto FOB (MM US\$)				Toneladas (TON)			
	Enero - Diciembre		Participación 2017	Variación 2017/2016	Enero - Diciembre		Participación 2017	Variación 2017/2016
	2016	2017			2016	2017		
Marítima, Fluvial y Lacustre	53.988,5	59.120,9	88,5%	9,5%	61.425.113	61.315.030	96,3%	-0,2%
Aéreo	2.521,7	2.862,2	4,3%	13,5%	1.222.853	1.340.456	2,1%	9,6%
Carretero/Terrestre	3.346,4	3.735,9	5,6%	11,6%	768.049	784.343	1,2%	2,1%
Otra	1.085,1	1.091,6	1,6%	0,6%	276.437	211.113	0,3%	-23,6%
<b>Total Exportación</b>	<b>60.941,8</b>	<b>66.810,6</b>	<b>100,0%</b>	<b>9,6%</b>	<b>63.692.452</b>	<b>63.650.941</b>	<b>100,0%</b>	<b>-0,1%</b>

Fuente: Declaraciones de Salida (DUS); Exportaciones a título definitivo ajustadas con sus documentos modificatorios. Servicio Nacional de Aduanas.  
Fecha de proceso: 05/01/2018

Otro ingrediente adicional, lo constituye la amplia variedad de participantes en esta cadena de comercio, lo cual supone la existencia de un importante grupo de sub contratos, externalidades e interdependencia entre estos estamentos y los impuestos, en especial el IVA, no se alejan de esta realidad y forman parte fundamental del análisis.

<sup>21</sup> Romero, R., 2002, "El transporte marítimo, introducción a la gestión del transporte marítimo", capítulo 1.

<sup>22</sup> [https://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20180123/asocfile/20180123154026/compendio\\_estadistico\\_compendio\\_2017\\_v02\\_23012018\\_final.pdf](https://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20180123/asocfile/20180123154026/compendio_estadistico_compendio_2017_v02_23012018_final.pdf).

## **2.12 EXPORTACION DE SERVICIOS**

Al carecer de una definición de exportación de servicios, la ley sólo se limita a entregar la facultad al Servicio Nacional de Aduanas de calificar o no un servicio como exportación. Esto permite a los contribuyentes exportadores de servicios, acogerse a franquicias tributarias, como la exención del IVA, contenida en el Art. N° 12, letra E, N° 16 del DL N° 825, de 1974 y a la recuperación del IVA exportador según lo dispuesto por el artículo 36 del mismo cuerpo legal.<sup>23</sup>.

La Resolución Exenta N° 2511 de 2007 de Aduana constituye la base fundamental sobre la cual se reglamenta la exportación de servicios, sin perjuicio que han existido resoluciones posteriores de Aduana relacionadas con la materia que la modifican, sustituyen, reemplazan o adicionan en algunos términos, las cuales se mencionan a continuación:

<b>Resoluciones Relacionadas a la Exportación de Servicios</b>
Resolución Exenta N° 2511 - 16.05.2007
Resolución Exenta N° 4482 - 25.06.2012
Resolución Exenta N° 7935 - 18.12.2015
Resolución Exenta N° 2976 - 19.05.2016
Resolución Exenta N° 7192 - 24.11.2016
Resolución Exenta N° 2976 - 19.05.2016
Resolución Exenta N° 990 - 10.02.2017

Todas las modificaciones a la Resolución Exenta N° 2511 de 2007 obedecen a la necesidad que tiene el Estado de Chile de fomentar la exportación de servicios y facilitar el desarrollo de dicha actividad en condiciones equitativas respecto de la realidad de otros países en dicha materia.

<sup>23</sup> Escalona, E., 2015, "Exportación de servicios y recuperación del IVA crédito fiscal", Revista Estudios Tributarios CET, U de Chile. N° 14.

<b>Requisitos, Obligaciones y Normas de Control para que un servicio sea calificado como Exportación</b>
a) Realizado total o parcialmente en Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país.
b) Utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten a mercancías en tránsito por el país.
c) Susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.

Sin perjuicio de lo relacionado con el comercio internacional de mercancías y la exportación de servicios es importante mencionar que para que se cumpla este proceso, la logística del transporte marítimo toma un rol fundamental en el cumplimiento de este proceso dado que los barcos pueden transportar una mayor cantidad de carga y como se explicó anteriormente gran porcentaje de las operaciones de comercio internacional se efectúan a través del transporte marítimo.

## **2.13 CONSIDERACIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS RELACIONADAS AL TRANSPORTE MARITIMO**

Existe un conjunto de normas de aceptación general en el mundo que regulan el transporte marítimo tales como las reglas de la Haya de 1924 para unificación de reglas en materia de conocimientos de embarque, el protocolo de Bruselas de 1968 y el Convenio de la ONU sobre el “Transporte Marítimo de Mercancías” de Hamburgo del año 1978.

Estas reglas fueron incorporadas a nuestra legislación al publicarse en el Diario Oficial en 1980, la Ley N° 18.680 que sustituyó íntegramente el Libro III del Código de Comercio llamado “De la Navegación y el Comercio Marítimo”<sup>24</sup>, el cual constituye en la actualidad el marco regulatorio de la actividad marítima. En Chile los contratos para la explotación

<sup>24</sup> López, J., 2001, “Manual de comercio exterior. La compraventa internacional de mercaderías”, página 71

comercial de las naves están regidos por el Art. N° 927 y siguientes del Código de Comercio, sin perjuicio de la existencia de normas internacionales y convenios regidos por la Organización Marítima Internacional (IMO en su sigla en inglés).

En particular, la regulación que afecta a los Agentes de Naves se expone en el Título IV del Código de Comercio, “*De los Sujetos en la Navegación y Comercio Marítimos*” en sus Art. N° 882 hasta el N° 926. En dicho articulado se mencionan las definiciones de armador o naviero, del capitán y de los agentes, condiciones del negocio, sus funciones y responsabilidades.

Por otra parte, el DS N° 374, vigente desde el 02 de mayo de 1983, el cual aprueba el Reglamento de Agentes de Naves y lo relaciona con el Código de Comercio, indicando las obligaciones, atribuciones y responsabilidades de los agentes generales y de los agentes de naves, como asimismo se aplica a los deberes y atribuciones de la autoridad marítima que guardan relación con dicha materia.

A su vez el DL N° 2.222 de 1978 que sustituye la “*Ley de Navegación*” actualizó la denominación de los documentos que se requieren para la recepción y el despacho de naves, asimilándolos con los que provienen de denominaciones comunes adoptadas por el país al suscribir acuerdos internacionales sobre el particular. En dicha ley se encomendó a un futuro reglamento la determinación de los trámites necesarios para la recepción y el despacho de naves el cual corresponde al DS N° 364 de 1980.

Los conceptos de armador y naviero se tienden a confundir, más aun cuando el Código de Comercio en su Art. N° 882 menciona que son sinónimos, aun cuando en la práctica pueden adquirir roles distintos dependiendo de la modalidad que utilicen para operar las naves.

La relación comercial y las responsabilidades del fletamento se determinan a través del contrato de “*fletamento*” denominado comercialmente como “**CHARTER PARTY**” el cual debe estar en concordancia también con la INCOTERM o términos de comercio internacional negociado entre el importador y exportador. Cada uno de los actores en el negocio marítimo tendrá el rol asignado en el respectivo Chárter Party, sin perjuicio que en otros contratos de fletamento estos mismos actores tomen roles distintos dependiendo de las cláusulas que rijan cada contrato en forma específica.

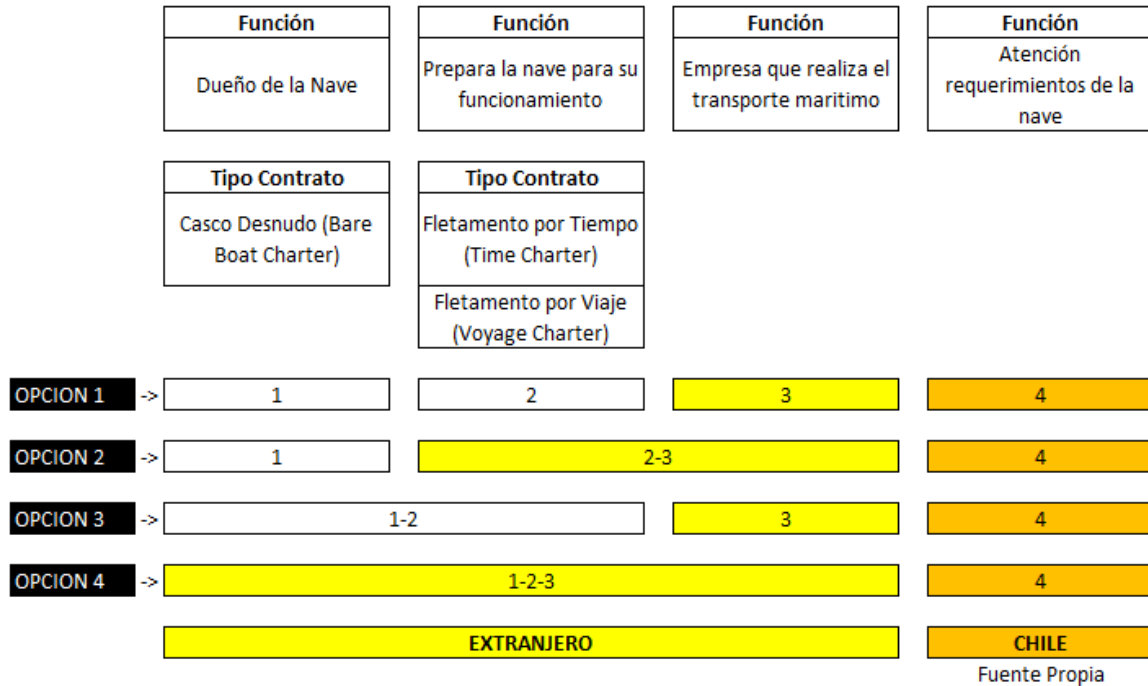
El fletamento es un contrato de transporte por el cual, el naviero, personalmente o representado, arrienda a otro la nave equipada y armada y se obliga a conducir en ella a un lugar determinado mercaderías o personas mediante un precio convenido. El precio se llama flete.<sup>25</sup>

El Art. N° 930 del Código de Comercio define 3 clases de fletamento: a) por tiempo b) por viaje y c) a casco desnudo, los cuales se pueden mostrar a través del siguiente esquema:

---

<sup>25</sup> Alegría, M., 1980 “Algunos problemas del contrato de transporte marítimo en Chile”





Por otro lado el Art. N° 974 del Código de Comercio cual define “*por contrato de transporte marítimo aquel en virtud del cual el porteador se obliga, contra el pago de un flete, a transportar mercancías por mar de un puerto a otro*”. Como puede apreciarse, en este caso el objeto del contrato no es una nave (como lo es en el contrato de fletamento) sino que el servicio de transporte.<sup>26</sup>

Las mercancías que se hacen mención en el contrato de transporte marítimo deben estar consignadas en el respectivo conocimiento de embarque para los efectos de transporte marítimo.

El conocimiento de embarque como lo define el Art. N° 977 del Código de Comercio “*es un documento que prueba la existencia de un contrato de transporte marítimo, y acredita que el transportador ha tomado a su cargo o ha cargado las mercancías y se ha obligado*”

<sup>26</sup> López, J., 2001, “Manual de comercio exterior. La compraventa internacional de mercaderías”, página 72

*a entregarlas contra la presentación de ese documento a una persona determinada, a su orden o al portador”.*

El conocimiento de embarque no puede confundirse con el contrato de fletamento ya que además de acreditar el transporte, sirve como prueba del recibo de la carga a bordo, constituyendo así, un título de crédito representativo de la mercadería transportada, y como tal es negociable, permitiendo por ejemplo transferir la propiedad de la mercadería, mediante su endoso o constituir prenda sobre la misma.<sup>27</sup>

## **2.14 INTERACCION DE LOS AGENTES DEL NEGOCIO NAVIERO**

Cuando por la naturaleza de las mercaderías o circunstancias propias de la operación, el embarque deba efectuarse por vía acuática, deberá considerarse no solamente la disponibilidad del servicio entre los puntos de origen y destino, sino también la estructura periférica necesaria para la operación portuaria, tales como, puertos acordes a la naturaleza y características del buque o carga, canales de acceso con suficiente calado para el porte de buques a requerir, instalaciones de carga y descarga en muelles, depósitos o playas suficientes para almacenaje, medios de transferencia de cargas cuando se deba transbordar la carga hacia un medio interno y adecuadas vías de acceso terrestre, que conecten la estación portuaria con los orígenes y destinos de la carga.<sup>28</sup>

Clave en lo expuesto en el párrafo precedente son las agencias de naves, las cuales actúan como nexo entre las autoridades chilenas y los prestadores de servicios a la nave

---

<sup>27</sup> López, J., 2001, “Manual de comercio exterior. La compraventa internacional de mercaderías”, página 73.

<sup>28</sup> Gnazzo, L., 2007 “Gestión de los negocios internacionales”, Editorial Pearson, página 181

(no a la carga que en ella se transporta), siendo las únicas empresas autorizadas a recibir y atender una nave que realiza comercio internacional teniendo toda la preparación técnica para coordinar la logística necesaria para atender todos los requerimientos que solicite la nave en su estadía en territorio marítimo chileno.

Toda la industria marítima está rodeada de múltiples factores que marcan su curso evolutivo y sus procesos de transformación pudiendo ser comerciales, tecnológicos, sociales y financieros.<sup>29</sup>

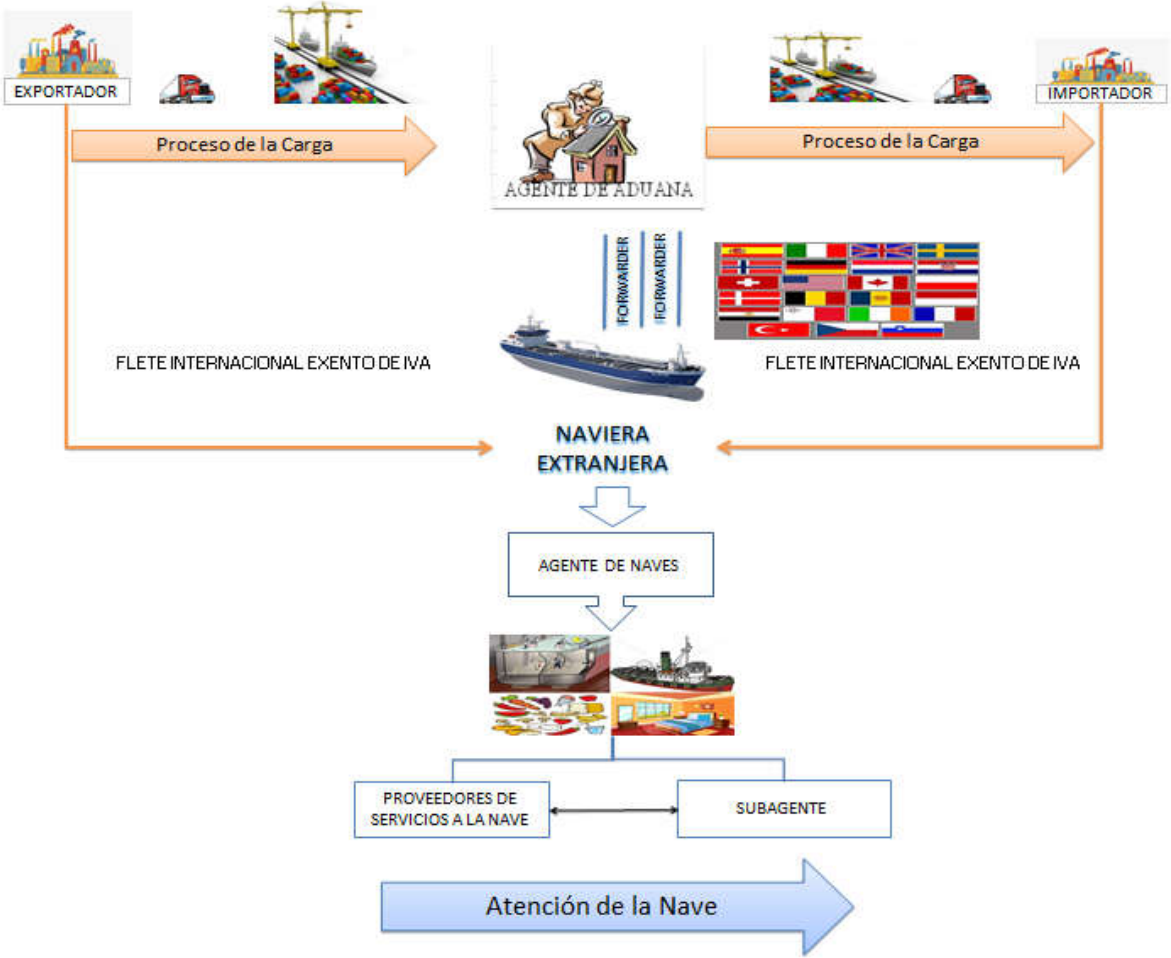
El factor que los propietarios, armadores, navieros en su calidad de clientes de la agencia de naves sean nacionales o extranjeros influyen tanto en la definición acerca de los servicios que les prestan las agencias de naves y los prestadores de servicios a la nave son gravados afectos o exentos de IVA, como también, la correspondencia o no de realizar solicitud de IVA exportador por las adquisiciones relacionadas a la atención de las naves que operan.

En términos de aplicación interna, existen varios organismos que son participantes en la cadena del comercio exterior, cada uno de ellos con sus correspondientes funciones las cuales se exponen en Apéndice B:

<b>SECTOR PUBLICO</b>	<b>SECTOR PRIVADO</b>
Banco Central	Empresas navieras (armadores)
Directemar	Agencias de Nave – Consignatarios de Naves
S.N.S. (Servicio Nacional de Salud)	Agencias de Aduana
S.A.G. (Servicio Agrícola y Ganadero)	Bancos Privados
Interpol (Organismo de Policía Internacional)	Puertos privados
Puertos estatales	Dueños de la carga
Servicio Nacional de Aduanas	Freight Forwarder - Broker

<sup>29</sup> Romero, R.,2002 “El transporte marítimo introducción a la gestión del transporte marítimo”, Capítulo 1.

A continuación, se explican las interrelaciones existentes entre los participantes del transporte marítimo internacional las cuales se complementarán con la explicación de la sección 1 asociada a los servicios que prestan los agentes de naves.



Fuente Propia

La figura anterior expone que el negocio naviero se puede dividir en la gestión asociada a la carga y la gestión asociada a la nave que transporta dicha carga.

El exportador y/o importador, según la INCOTERM pactada, debe contratar el flete marítimo ya sea directamente con una empresa naviera o con un intermediario o bróker el cual finalmente negocia el flete marítimo con la empresa naviera.

La empresa naviera, como se ha explicado anteriormente, debe recurrir a una agencia de naves para los efectos de arribo y zarpe de la nave en puertos nacionales.

La agencia finalmente por su servicio cobra a la empresa naviera los gastos relacionados con la atención de la nave producto de su gestión y aquellos que a través de la Agencia de Naves fueron pagados a proveedores de servicio y subagentes sobre los cuales tuvo control en dicha atención. Por lo tanto, se entiende que entre los costos del transporte marítimo (flete) se encuentran los gastos que tiene la nave durante su permanencia en puerto origen o destino gestionados a través de la agencia de naves respectiva.

## **2.15 EL MANDATO**

Las empresas de transporte marítimo que operan el barco en puertos chilenos para estos efectos requieren ser representados por una agencia de naves de acuerdo con lo descrito en el Art. N° 45 de la Ley de Navegación a fin de que coordine la estadía de la nave en puerto chileno para la carga o descarga de mercancías desde o hacia puerto extranjero y para satisfacer las necesidades propias que tenga la nave y/o su tripulación.

Estas empresas, objeto de nuestra investigación, según el Código de Comercio, Libro III, título V, Art. N° 917 a 926, puede actuar dependiendo de la relación comercial como agente general, agentes de naves, agentes protectores, agentes de estiba y agentes documentales. En apéndice C se explican las funciones que toma cada uno de estos agentes.

Previamente la empresa de transporte marítimo debe establecer un mandato con la agencia de nave mediante el cual, la agencia actuará 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 en Chile en los términos conformes al Art. N° 45 del DL 2.222 de 1978 que sustituye la “Ley de Navegación” y al Art. N° 4 y N°15 del DS N° 374 de 1983 denominado “Reglamento de los Agentes de Naves”.

El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que confiere el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta, apoderado, procurador, y en general, mandatario. (Art. N° 2.116 Código Civil). Una de las características del mandato es ser de tipo consensual, es decir, se perfecciona por el solo consentimiento (Art. N° 1.443 Código Civil).

Dicho lo anterior es posible decir que:

- a) los agentes de naves son mandatarios de las navieras extranjeras y/o empresas de transporte marítimo internacional y,
- b) Por disposición del reglamento citado, representan al dueño, armador o capitán para todos los efectos y responsabilidades que emanan de la atención de la nave, cuando realicen ante las autoridades las gestiones para su arribo y zarpe. (mandato con representación).

## **CAPITULO III SUBTEMA 2: DETERMINAR LA PROBLEMÁTICA DE LA RECUPERACIÓN DE IVA EXPORTADOR PARA LA AGENCIA DE NAVE CON LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL ACUSE DE RECIBO AUTOMÁTICO**

### **3.1 DESARROLLO DEL PROBLEMA INICIAL GENERADO EN LA RECUPERACIÓN DE IVA QUE EFECTÚA LA AGENCIA DE NAVES**

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 2 letra B del D.S. N° 348, la recuperación de IVA se debe efectuar dentro del mes siguiente al zarpe del último puerto o aeropuerto de recalada en el país de la nave o aeronave. Esta disposición legal causaría en principio los siguientes problemas:

**Recepción de facturas de proveedores de servicios con posterioridad al zarpe de la nave a que corresponde dicha factura.** El plazo para solicitar la devolución de IVA de conformidad con el D.S. N° 348 es fatal, por lo que, en principio, no procedería solicitar la devolución de IVA en caso que se reciban facturas de forma posterior al plazo legal establecido (mes siguiente a la fecha del último zarpe del país de la nave). Esto causa que se puede acumular un remanente de IVA crédito fiscal por aquellas facturas recibidas en un periodo distinto del zarpe de la nave.

ARMADOR 1	MES ZARPE	MES REGISTRO LIBRO COMPRA	SOLICITUD IVA EXPORTADO	DERECHO A UTILIZAR CREDITO FISCAL	RECUPERA IVA	MOTIVO
NAVE 1	jul-18	ago-18	sep-18	SI	NO	Facturas de Naves que se registran o reciben con retraso en mes posterior zarpe nave
NAVE 2	ago-18	ago-18	sep-18	SI	SI	Coincidencia Registro Compra y Zarpe Nave
NAVE 3	sep-18	ago-18	sep-18	SI	NO	Facturas de Naves por servicios del mes y cuya nave zarpa en mes posterior

Fuente Propia

Como se menciona en los ejemplos anteriores, considerando el criterio de solicitar IVA de las navieras extranjeras por nave, existen más situaciones en los que inicialmente no se recupera el IVA Exportador que los que si se recupera.

**Demostración Zarpe Naves ante Autoridad Tributaria:** El Art N° 2 Letra B del DS.N° 348 de 1975 menciona que la recuperación de impuesto se sujeta al procedimiento de solicitar IVA dentro del mes siguiente del zarpe del último puerto o aeropuerto de recalada en el país de la nave o aeronave. Expuesto lo anterior, el zarpe de la nave a puerto extranjero constituye el hito fundamental sobre el cual se basa la solicitud de IVA Exportador materia de este estudio.

La Circular N° 37 de 2001 menciona en lo pertinente a las agencias de naves que *“El SII deberá efectuar las siguientes verificaciones para respaldar la devolución de IVA Exportador:*



- a. *Uso correcto del tipo de cambio del dólar observado utilizado*
- b. *Que la solicitud de devolución de IVA se haya presentado oportunamente, según se trate de entre otros, transportistas, en el mes siguiente de la fecha de contratación de la carga desde el zarpe del último puerto o aeropuerto de recalada en el país de la nave o aeronave, o venta de pasajes internacionales, o de percibir el valor del flete externo por pagar en Chile.*

Para justificar el zarpe del puerto, es necesario obtener la correspondiente Declaración General de Zarpe<sup>30</sup>. La declaración general de zarpe constituye el documento que suministra la información exigida por la Autoridad Marítima respecto de la nave, en relación a su salida desde Chile a puertos extranjeros.

**Obligatoriedad de RCV en el mes de acuse de recibo:** Luego de la plena vigencia de la Resolución Exenta N° 61 de 2017, un documento de compra debe registrarse en el RCV en el periodo en el cual se efectúa el correspondiente acuse de recibo por parte del contribuyente<sup>31</sup> y en caso de no realizarse este acuse recibo se hace automáticamente después del octavo día desde su fecha de recepción en el SII<sup>32</sup> siempre en concordancia con los plazos de registro en el libro de compras que contempla el artículo 24 inciso 3 del DL N° 825.

Ahora bien, además se presenta el problema que un documento de compra cuya fecha de emisión del documento es del mes de zarpe de la nave pero se genera o es recibido por el SII en el mes siguiente, no es posible reflejarlo en el registro de compra del mes de la

---

<sup>30</sup> Ver Apéndice F Modelo Declaración General de Zarpe

<sup>31</sup> Art N° 23 Numero 7 DL N° N° 825 regulado con Circular N° 21 de 24 de marzo de 2015 cuya vigencia según ley 20727 es a contar del 31/07/2014

<sup>32</sup> Circular N° 4 y 35 de 2017

fecha de emisión del documento sino que en el mes de recepción del documento de compra por parte del SII hasta 8 días después de dicha fecha.

La obligatoriedad de registrar el documento de compra de la forma expuesta en párrafos anteriores puede provocar una discordancia entre el mes de registro de la factura de compra, el mes de zarpe de la nave y el plazo fatal establecido por el D.S. N° 348, situación que en la práctica podría impedir la recuperación de IVA exportador soportado en la adquisición de bienes y servicios asociados a la atención de dicha nave.

**Obligatoriedad de Emisión de Facturas** En términos de devengamiento de IVA (Art N° 9) y Obligatoriedad de emitir la factura (Art N° 55) se presenta la situación en que el proveedor no está obligado a emitir una factura por un servicio cuando este no ha sido pagado o abonado en parte ni menos obligado a emitir dicha factura para estos efectos en el mes de zarpe de la nave, lo que llevaría al mismo problema expuesto en los puntos precedentes.

El artículo 9 del DL N° 825 menciona que el impuesto se devengará (momento en el cual existe la obligatoriedad de facturar) en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

Lo anterior genera la complejidad de coordinar la fecha de emisión del documento por parte del proveedor, la fecha en la cual corresponde registrarlo de acuerdo a la normativa vigente y las fechas de zarpe de la nave, considerando que más allá de la relación comercial que exista o las exigencias que como agencia se puedan establecer, no hay obligatoriedad de emitir un documento de compra por parte del proveedor en el mes de zarpe de la nave lo cual impide inicialmente la recuperación de IVA Exportador soportado

en la adquisición de bienes y servicios asociados a la atención de dicha nave de aquellas facturaciones que no cumplan con requisitos relacionados con la solicitud de IVA Exportador (relación fecha factura con fecha zarpe), pero si cumplen con los requisitos de obligatoriedad que menciona el mismo artículo 9 del DL N° 825. (los cuales en muchos casos no hay relación entre fecha factura y fecha zarpe).

### **3.2 CRITICAS A LA MECANICA DEL DS 348 APLICADA A LOS SERVICIOS**

Según lo dispuesto en el N° 2, de la letra A), del punto II, de la Circular N° 103 de 1979, la postergación de la facturación solo aplica para las ventas y no para los servicios. Es importante tener presente que el plazo de cinco días que indica la circular, se amplió a diez, de acuerdo a la Ley N° 20.494 de 2011.

En estricto rigor un documento de compra debe registrarse en el libro de compra a contar de su fecha de recepción no de su fecha de emisión, si se recepciona con retraso desde esa fecha se entiende recepcionado y a los 8 días se entiende aceptada de no haber reclamo alguno (Art 3 Ley 19983) y antiguamente el plazo se establecía sobre la base del art 24 del DL N° 825 en el contexto de documentos de compra no electrónicos.

Por otra parte, la regla de facturación general no es realizar facturas con fecha anterior a la actual, salvo la excepción de las facturas de venta emitidas hasta el día 10 del mes siguiente respaldadas con guías de despacho emitidas el mes anterior, ya que en cualquier otro caso obedece a un error en la forma de facturar por parte del vendedor estableciendo una infracción tipificada en el art 97 N° 10 del Código Tributario para el vendedor y el no derecho a utilizar el crédito fiscal por estar en presencia del art. N° 23 N°

5 del DL N° 825 para el comprador en concordancia con lo que menciona el Art. N° 71 Bis del Reglamento de IVA.

En vista de lo anterior, se puede exponer que no existe norma legal que aplique a situaciones que se dan con servicios de mayor data de duración o que abarcan más de un periodo como se puede dar para este caso en aquellas naves que arriban a Chile en un periodo y tienen un zarpe en un periodo posterior, como los casos que se dan en los cierres de mes en los cuales la nave por ejemplo arriba el 28/03/2019 y zarpa el 01/04/2019 y aquellos casos en que no tienen derecho al crédito fiscal cuando la factura no se realiza respetando las normas de devengamiento (Art N° 9 y 55 DL N° 825 y Circular N° 103 de 1979), generando un problema de eficiencia.

Hoy estamos en presencia de una normativa de acuse de recibo incluida en la ley 20727 de 2014 y una norma de devengamiento en los servicios de acuerdo al Art. N° 9 y 55 del DL N° 825 de 1974 y la Circular N° 103 de 1979 que no está en total concordancia con el DS N° 348 de 1975, la cual a nuestro juicio requiere una actualización que otorgue una mayor claridad en el proceder.

No se debe perder de vista que el problema estuvo siempre, considerando que las facturas de compra nunca debieron ser registradas antes de su recepción en el libro de compra.

### **3.3 MODALIDAD EN LA QUE OPERA LA AGENCIA DE NAVES PARA RECUPERAR LOS CRÉDITOS DE IVA EXPORTADOR**

La particularidad del negocio de las agencias de naves, hace necesario precisar cuál es el plazo que se debe considerar para que puedan acogerse las agencias de naves para realizar la respectiva solicitud de IVA Exportador.

Para ello se analizará si aplica o no los diversos plazos que establece el DS N° 348 de 1975 para estos efectos:

<b>PLAZO PARA SOLICITAR IVA EXPORTADOR (ART 2 LETRA B DS 348 DE 1975)</b>	<b>MES SIGUIENTE DE:</b>	<b>APLICA A</b>	<b>DECLARACION JURADA A PRESENTAR</b>
Bienes (Venta a Firme)	Efectuado el embarque (Conocimiento Embarque).	Exportador de Bienes	DJ 3601 - DJ 3600
Venta en consignación al exterior	Embarque o una vez recibida la liquidación final de venta	Exportador de Bienes	DJ 3601 - DJ 3600
Servicios	Aceptación a trámite de la Declaración de Exportación (DUS DUSSI)	Exportador de Servicios	DJ 3601 - DJ 3600
Hoteleras	Emisión de la Factura	Empresas Hoteleras	DJ 3603 - DJ 3600
Otros a considerar	Contratación de la carga	Empresas de Transporte Internacional por el flete marítimo aéreo o terrestre	DJ 3602 - DJ 3600
	Desde el zarpe del último puerto o aeropuerto de recalada en el país de la nave o aeronave	Agencia de Naves	DJ 3600
	Venta de pasajes internacionales	Empresas de Transporte Internacional por el flete marítimo aéreo o terrestre	DJ 3602 - DJ 3600
	Percepción del valor del flete externo por pagar en Chile	Empresas de Transporte Internacional por el flete marítimo aéreo o terrestre	DJ 3602 - DJ 3600

Como se explicó en la interacción de los agentes en el negocio naviero, los plazos que no aplican a las agencias de naves son aquellos sobre los cuales la agencia no tiene potestad ni injerencia en los acuerdos de comercio internacional relacionados con la carga tales como la relación existente entre importadores y exportadores y la relación existente entre la empresa naviera que realiza el transporte marítimo y quien paga el respectivo flete (Freight Forwarder, Importador, Exportador, etc.).

Donde sí puede tener mayor injerencia es en lo relacionado con la atención de la nave teniendo generalmente información más concreta acerca de la fecha de zarpe de esta del país, a excepción del caso en el que no sea la última agencia que atiende el barco en el puerto donde zarpa finalmente al extranjero.

Ahora bien, el plazo del DS. N° 348 de 1975 no pretende limitar la recuperación de los créditos de IVA acumulados, ya que en la mecánica del Art. N° 36 del DL N° 825, el exportador se encuentra facultado por ley a recuperar la totalidad de sus créditos, lo cual respeta la base financiera de IVA. En ese contexto el Oficio N° 536 de 2009, menciona que: *“el objetivo de la referida norma legal (plazo señalado por el D.S. N° 348) es solamente fijar un plazo dentro del cual el contribuyente asimilado a exportador, debe realizar la recuperación de todos aquellos créditos relacionados con sus operaciones de exportación, sin limitar en forma alguna a que dichos créditos sean sólo aquellos generados por la nave que realiza el zarpe”*.

Adicionalmente señala: *“si las facturas en que se ha recargado el impuesto que se pretende recuperar no fueron recibidas dentro del mes en que se efectuó el zarpe de la nave, pero si dentro del plazo establecido en el Art. 24°, del D.L. N° 825, la recuperación*

*respectiva, podrá efectuarla el agente de naves cuando se produzca el zarpe de alguna otra nave de la correspondiente empresa naviera”.*

Además agrega que: *“si no se produjera un nuevo zarpe la recuperación debe solicitarse por la vía del artículo 126°, N° 3, del Código Tributario, tal como se indica en el Oficio N° 703, de 11/04/2008”.* Es decir, en esta alternativa, la petición deberá presentarse dentro del plazo de tres años.

De lo anterior se desprende que los métodos de imputación o recuperación son:

- Imputación al Debito Fiscal.
- Solicitando Devolución IVA de acuerdo al mecanismo del DS N° 348 de 1975.
- Solicitando Devolución de acuerdo al Art. 126 del Código Tributario cuando está fuera de los plazos establecidos en el DS N° 348 de 1975.

Por lo tanto, es posible plantear que la recuperación de IVA exportador que realizan las agencias de naves puede determinarse por naviera extranjera y no por nave.

A modo de ejemplo se expone la modalidad propuesta la cual permitiría una devolución más justa considerando que como se explicó anteriormente la agencia cobra solo los valores netos a la empresa naviera, pero debe pagar el valor total a los proveedores de dichos servicios. Esto siempre con el tope del remanente actual ya que el exceso se entiende que está imputado al débito fiscal.

*Ejemplo:*

			IVA CREDITO FISCAL ARMADOR EXT (MES REGISTRO FACTURA)			
ARMADOR 1	MES ARRIBO 1ER PUERTO	MES ZARPE ULTIMO PUERTO	dic-18	ene-19	feb-19	mar-19
NAVE 1	dic-18	dic-18		80.000	70.000	60.000
NAVE 2	feb-19	mar-19				100.000
<b>TOTAL</b>			0	80.000	70.000	160.000

Monto Devolución según modalidad				
Modalidad por Nave	0	0	0	100.000
Modalidad por Armador	0	0	0	310.000
<b>(150.000 Remanente + 160.000 Crédito Mes)</b>				

Fuente Propia

**Supuesto:** Pago y emisión de la factura en el mismo periodo del registro de compra.

Remanente Anterior no solicitado como devolución IVA exportador en meses anteriores.

### **3.4 CONCLUSION**

- La oportunidad en la que se da el acuse de recibo expuesto previamente según Art. N° 23 Numero 7 del DL N° 825 de 1974 define el periodo en el cual el crédito fiscal de dichas facturas se imputa contra el débito fiscal, situación ratificada en Circular N° 21 de 2015, Circular N° 4 y 35 de 2017 y Resolución N° 61 de 2017.
- La regla de facturación general no es realizar facturas con fecha anterior a la actual según lo expuesto en circular 103 de 1979 para el caso de los servicios exponiéndose el prestador de servicio a la infracción tipificada en el art 97 N° 10 del Código Tributario y la agencia de naves a no tener derecho a utilizar el crédito fiscal por estar en presencia del art 23 N° 5 del DL N° 825 en concordancia con lo que menciona el art. N°. 71 Bis del Reglamento de IVA.
- El DL N° 825 de 1974 señala el Art N° 12 Letra D que se encuentran exentas de ese impuesto las especies exportadas en su venta al exterior. A pesar de lo



anterior, los exportadores deben soportar el IVA al adquirir o importar bienes, o al utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. En consecuencia, el artículo 36 del DL N° 825 de 1974 les concede el derecho a recuperar el IVA que se les hubiere recargado en sus adquisiciones, ya sea imputándolo directamente al débito fiscal generado en sus operaciones internas gravadas, o bien, solicitando su devolución en la forma y plazos que determina el D.S. N° 348, de 1975.

- La Ley de Fomento a la Marina Mercante en su Artículo 7 dispone que las empresas navieras chilenas o extranjeras, que efectúen transporte de carga y pasajeros desde el exterior hacia Chile y viceversa, gozarán respecto de estas operaciones del mismo tratamiento indicado en el artículo 36 del DL N° 825 de 1974. Por lo anterior, el SII impartió instrucciones sobre la recuperación del IVA que pueden obtener las empresas navieras por sus operaciones de transporte internacional, mediante Circular N° 12 de 1980.
- El artículo 2° del D.S. N° 348 de 1975, establece como plazo fatal para que el exportador solicite la recuperación de los créditos fiscales de las operaciones que se efectúen en su actividad de exportación el mes siguiente a la fecha de zarpe del último puerto chileno. El SII ha señalado que dicho plazo sólo fija la oportunidad de efectuar la solicitud, **“sin limitar en forma alguna a que dichos créditos sean sólo aquellos generados por la nave que realiza el zarpe”**.
- La recuperación de los créditos fiscales del IVA, sobre la base de lo expuesto en Oficio 536 de 2009 se solicita “por naviera extranjera” y no “por nave” como puede plantear en un principio el D.S. N° 348 planteando el mencionado oficio que “si las facturas en que se ha recargado el impuesto que se pretende recuperar no fueron recibidas dentro del mes en que se efectuó el zarpe de la nave, pero si dentro del plazo establecido en el Art. 24°, del D.L. N° 825, la recuperación respectiva, podrá

efectuarla el agente de naves cuando se produzca el zarpe de alguna otra nave de la correspondiente empresa naviera.”.

- Es posible solicitar al SII la devolución de los remanentes acumulados de créditos fiscales del IVA exportador que no haya incorporado oportunamente o que no cumplan los requisitos en dicho momento en sus respectivas solicitudes de devolución realizadas conforme al DS. N° 348 de 1975, a través de una solicitud administrativa basada en el artículo 126 N° 3 del Código Tributario, dentro del plazo de 3 años que dicha legislación menciona.
- El criterio adoptado en el oficio 536 de 2009 está en contra de la base financiera del IVA, considerando que debiera ser solicitado el IVA exportador de todas las navieras extranjeras al existir un servicio de exportación en dicho periodo y no existe norma para servicios de larga data para el caso de naves que permanecen más de un periodo en puerto chileno.
- En términos prácticos el criterio de solicitar el IVA exportador la totalidad de los créditos fiscales de la naviera extranjera y no por nave, es lo que busca el espíritu de la ley considerando que dichos créditos fiscales son financiados por la agencia al cobrar el valor neto a las navieras extranjeras que representa y pagar el valor total a los proveedores de servicios sin recargar el impuesto en la operación de transporte marítimo internacional buscando ser más competitivos en términos de costos operacionales con respecto a las mismas operaciones que realizan los puertos de los demás países.

## BIBLIOGRAFIA

Emilfork, E. 1999, "*Impuesto al Valor Agregado (El crédito fiscal y otros estudios)*", editorial jurídica del congreso, página 13.

Abundio, R 2013 "*Manual de Código Tributario*", Editorial Thomson Reuters, novena edición, página 14.

Massoni, P 1995, "*El impuesto a las ventas y servicios. IVA*".

Romero, R., 2002," *El transporte marítimo, introducción a la gestión del transporte marítimo*", Capítulo 1.

López, J.,2001 "*Manual de comercio exterior. La compraventa internacional de Mercaderías*", página 71.

Gnazzo, L., 2007," *Gestión de los negocios internacionales*", Editorial Pearson, página181.

Contreras, H. González, L.,2008," *Curso Práctico de IVA*", Editorial Cepet, 6° Edición.

Alegría, M.,1980 "*Algunos Problemas del Contrato de Transporte Marítimo en Chile*", capítulo primero.

Curso Práctico de IVA, Contreras U, Hugo; González S, Leonel, 6° Edición año 2008.

Escalona, E.,2014 “Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado”, Revista de Estudios Tributarios, CET U de Chile, N° 10, páginas 9 a 49.

Yáñez, J.2014, “Impuesto al valor agregado eficiencia y crecimiento”, Revista de Estudios Tributarios CET, U de Chile, N° 9, páginas 221-251.

Barahona, J.,1988, “Los Problemas Básicos del IVA” página 3 1988.

Escalona, E.,2015, “Exportación de servicios y recuperación del IVA crédito fiscal”, Revista Estudios Tributarios CET, U de Chile, N° 14.

## APENDICE A: INCOTERMS MÁS UTILIZADOS POR MEDIO DE TRANSPORTE

MEDIO DE TRANSPORTE	INCOTERM
<b>Marítimo</b>	FAS: Franco al costado del buque FOB: Libre a Bordo CFR: Costo y Flete CIF: Costo Seguro y Flete DES: Entregada sobre Buque DEW: Entregada en Muelle
<b>Aéreo - Ferrocarril</b>	FCA: Franco Transportista
<b>Cualquier Medio</b>	EXW: En fabrica FCA: Franco Transportista CPT: Transporte pagado hasta CIP: Transporte y Seguro pagado hasta DAF: Entregada en Frontera DDU: Entregada con derechos no pagados DDP: Entregado con derechos pagados

**APENDICE B: FUNCIONES DE LOS PARTICIPANTES DEL NEGOCIO NAVIERO.**

<b>SECTOR PUBLICO</b>	<b>FUNCION / DEFINICION</b>
<b>Banco Central</b>	Es un organismo autónomo y técnico, que tiene por objetivo velar por la estabilidad de la moneda, esto es, mantener la tasa de inflación baja y estable en el tiempo. También debe promover la estabilidad y eficacia del sistema financiero, velando por el normal funcionamiento de los pagos internos y externos. Estos objetivos ayudan o permiten crear un entorno predecible para la toma de decisiones, contribuyendo a suavizar los ciclos económicos y sentando las bases para un crecimiento sostenido del país.
<b>Directemar</b>	Su sigla significa Dirección del Territorio Marítimo. Depende administrativamente de la Armada de Chile y entre sus principales funciones se cuenta la fiscalización y regulación de las faenas marítimo portuarias. La Dirección General del Territorio Marítimo y de Marina Mercante, es el organismo de alto nivel de la Armada de Chile que tiene por misión, cautelar el cumplimiento de las leyes y acuerdos internacionales vigentes, para dar seguridad a la navegación, proteger la vida humana en el mar, preservar el medio ambiente acuático, los recursos naturales marinos y fiscalizar las actividades que se desarrollan en el ámbito marítimo de su jurisdicción, con el propósito de contribuir al desarrollo marítimo de la Nación (Misión Directemar)
<b>S.N.S. (Servicio Nacional de Salud)</b>	Tiene a su cargo la vigilancia y control sanitario de personas, animales, objetos o sustancias que ingresan al territorio nacional, adoptando las medidas necesarias que procedan para evitar riesgos a la salud de la población
<b>S.A.G. (Servicio Agrícola y Ganadero)</b>	Vigilancia y control de productos de origen animal y vegetal para evitar que puedan llegar a nuestro país plagas en detrimento de nuestra agricultura y ganadería. Tiene como función la coordinación fitosanitaria.
<b>Interpol (Organismo de Policía Internacional)</b>	Encargado de fiscalizar a las naves en lo relacionado a la regulación y control de la internación, tránsito y salida de personas por el territorio nacional.
<b>Puertos estatales</b>	Las 10 Empresas Portuarias tienen como objeto la administración, explotación, desarrollo y conservación de los puertos y terminales, así como los bienes que posean a cualquier título. Podrán ejecutar obras de construcción ampliación, mejoramiento, conservación, reparación y dragado de los puertos y terminales. (Ley N°19.542 de 1997 de "Modernización del Sector Portuario Estatal").
<b>Servicio Nacional de Aduanas</b>  <b>(Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduana)</b>	Es un Servicio Público dependiente del Ministerio de Hacienda, encargado de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos de la República, de intervenir en el tráfico internacional para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes, y de generar las estadísticas de ese tráfico por las fronteras, sin perjuicio de las demás funciones que le encomienden las leyes. Artículo Primero DFL N° 329 de 1979

**APENDICE B: FUNCIONES DE LOS PARTICIPANTES DEL NEGOCIO NAVIERO.**

<b>SECTOR PRIVADO</b>	<b>FUNCION / DEFINICION</b>
Empresas navieras (armadores)	<p>También denominados armadores son las personas naturales o jurídicas, sean o no propietarias de las naves, que explotan y expiden las naves en su nombre.</p> <p>Se presumirá que el propietario o los copropietarios de la nave son sus armadores, salvo prueba en contrario.</p> <p>Operador es la persona que, sin tener la calidad de armador, a virtud de un mandato de éste ejecuta a nombre propio o en el de su mandante los contratos de transporte u otros para la explotación de naves, soportando las responsabilidades consiguientes.</p> <p>Los términos armador y naviero se entienden sinónimos (Artículo 882 del Código de Comercio).</p>
	<p>Empresa operadora de naves, encargada de aspectos relacionados principalmente con la mantención y gastos de repuestos de la nave (operación técnica de las naves), gastos de tripulación y generación de condiciones adecuadas para la operación de la nave.</p>
Agencias de Nave – Consignatarios de Naves	<p>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. (Artículo 917 Código de Comercio)</p>
Agencias de Aduana	<p>Es un profesional auxiliar de la función pública aduanera, cuya licencia lo habilita ante el Servicio Nacional de Aduanas para prestar servicios a terceros como gestor en el despacho de mercancías. (Artículo 195 Ordenanza de Aduanas)</p>
Bancos Privados	<p>Participan en todo lo relacionado al financiamiento de las operaciones de comercio exterior.</p>
Puertos privados	<p>Las empresas portuarias públicas podrán realizar su objeto directamente o a través de terceros. En este último caso, lo harán por medio del otorgamiento de concesiones portuarias para los casos de frente de atraques. (Ley N°19.542 de 1997 de "Modernización del Sector Portuario Estatal").</p>
Dueños de la carga	<p>Según el tipo de contrato de fletamento (chárter party), podrán elegir a la Agencia de Naves que les prestará los servicios relacionados con su importación o exportación y al Agente de Estiba o Desestiba.</p>
Freight Forwarder - Broker	<p>Es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que sin ser porteador efectivo en los términos previstos en el artículo 975 N° 2, del Código de Comercio, ha celebrado un contrato de transporte de mercancías por el pago de un flete, subcontratando servicios de transporte marítimo, aéreo o terrestre, emitiendo conocimientos de embarque, guías aéreas y cartas de porte, hijos o nietos, según el caso, por la carga transportada a su nombre. (Resolución Aduana N° 2750 de 2008)</p>

## APENDICE C: FUNCIONES DE LOS DISTINTOS TIPOS DE AGENTES.

AGENTES	FUNCIONES
Agente General	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestión Comercial.</li> <li>• Emisión Bill of Lading</li> <li>• Nominación Agentes Portuarios</li> <li>• Nominación Agentes de Muellaje.</li> </ul>
Agentes de Naves (Agente Portuario)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coordinar los servicios portuarios</li> <li>• Cumplir con reglamentación vigente</li> <li>• Nominar al Agente de Muellaje</li> <li>• Pagar los servicios solicitados</li> <li>• Representar al armador ante las autoridades</li> <li>• Rendir cuenta y liquidar los gastos efectuados</li> </ul>
Agente Protector	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reparación / Repuestos Nave</li> <li>• Atención Tripulación</li> <li>• Entrega Dinero a la Nave</li> <li>• Entrega Provisiones a la Nave</li> </ul>
Agente de Estiba	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones de Estiba / Desestiba</li> <li>• Consolidación y Desconsolidación de Carga</li> <li>• Movilización de la Carga en tierra y a bordo</li> </ul>
Agente Documental	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emitir documentos de la carga en nombre de la naviera que representa</li> <li>• Firmar documentos relacionados con la carga</li> <li>• Velar por los intereses de su representado respecto a la responsabilidad implícita en el transporte</li> </ul>



**APENDICE D: TIPOS DE SERVICIOS COBRADOS A LAS NAVIERAS  
EXTRANJERAS POR LA ESTADIA DE SUS NAVES EN CHILE**

<b>TIPO</b>	<b>DEFINICION</b>
SEÑALIZACION MARITIMA / FAROS Y BALIZAS:	Es una Orden de Ingreso que la Autoridad Marítima cobra a la Agencia de Naves siempre en el primer puerto de embarque a menos que la nave tenga un acuerdo de pago anual y obedece a una derechos de navegación que debe pagar el armador por entrar a territorio marítimo chileno.
PRACTICAJE	Es una Orden de Ingreso que la Autoridad Marítima cobra siempre en cada puerto que recalca la nave por cada maniobra que esta realice en el puerto. Constituye una faena que realiza un práctico de bahía, el cual es un capitán de navío retirado o activo, que toma el control de la nave, una vez que esta recalca en puerto y es el único autorizado para llevar la nave al sitio de atraque o desatraque la nave. Lo normal es que una nave tenga solo una maniobra de amarra (inicial - atraque) y desamarra (final - desatraque).
REMOLCADORES	Nave de gran potencia que se utiliza para remolcar nave de carga hasta el sitio de atraque o remolcar fuera del sitio de atraque para su despacho
LANCHAS	Para la asistencia en el atraque y desatraque de la nave en el puerto como también el transporte de las autoridades y tripulación desde el puerto a la nave o viceversa
AMARRADORES	Personal portuario para la asistencia en el atraque y desatraque de la nave en el puerto
AUTORIDADES:	Incluye gastos que se cobran en el primer puerto de recalada en el país por la Recepción sanitaria Servicio de Salud, Shore Pass emitidos por Policía de Investigaciones e Inspección de ciertas cargas efectuadas por el Servicio Agrícola y Ganadero todos los anteriores con fines de salvaguardar la salud y seguridad en Chile
TRANSPORTE	Incluye los gastos de transporte durante la estadía de la nave (pasajeros y carga)
ARRIENDO PORTALON	Solo si es necesaria de acuerdo a la distancia entre muelle y barco amarrado para el ingreso o salida de tripulación y otros desde y hacia el barco
CUIDADOR PORTALON (WATCHMAN)	Personal portuario cuyo fin es controlar quien sube y baja de la nave
MUELLAJE	Estacionamiento de la Nave en el puerto. Se cobra por tiempo de estadía y por Tonelaje de la nave. (Empresas Portuarias Privadas)
DERECHOS PORTUARIOS	Derechos de uso de muelle por la explotación de puertos concesionados (Empresas Portuarias Publicas)
AGENCIAMIENTO	Honorarios por la atención de la nave

## APENDICE E: OPERATORIA DE NAVES ENTRE SU ARRIBO Y ZARPE



<b>MANIOBRAS GENERALES</b>	RECEPCION DE LA NAVE
	ATRAQUE DE LA NAVE
	<b>CARGA Y/O DESCARGA</b>
	DESATRAQUE DE LA NAVE
	DESPACHO O ZARPE DE LA NAVE

<b>MANIOBRAS INTERMEDIAS</b>	<b>CONCEPTO</b>
WARPING	Amarra y Desamarra en el mismo sitio por cambio de posición de la nave.
CONDICION CLIMATICA	Dictadas por la Autoridad Marítima por motivos de seguridad enviando la nave a la gira
SHIFTING	<p>Cambio de Sitio de la Nave o Amarra y Desamarra en el distinto sitio por los siguientes motivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en la planificación naviera</li> <li>• Necesidades de carga o descarga de acuerdo al posicionamiento de grúas en el muelle.</li> <li>• Tipo de carga que se carga o descarga en los distintos sitios.</li> <li>• Otros requerimientos comerciales. (Tamaño Barco, Urgencia de Carga o descarga, etc.)</li> <li>• Prioridades Comerciales del Puerto que cambien la planificación naviera</li> </ul> <p>· Incumplimiento en los plazos de carga o descarga por parte de la nave que son sancionados por el puerto enviando la nave a la gira (altamar) para dar el paso a otra nave que efectúe maniobras de carga o descarga en dicho puerto.</p>

Fuente Propia

Se debe verificar si las maniobras de shifting son por cuenta de los armadores o por cuenta de terceros (otros importadores, exportadores o la empresa explotadora del puerto) para efectos de cobro y para determinar si están gravados, exentos o no gravados con IVA.

**APENDICE F: MODELO DECLARACION GENERAL DE ZARPE**

DECLARACION GENERAL			
BALBOA, PANAMA			
1. Clase y nombre de la nave <b>MV ATLAN</b>	2. Puerto de llegada / salida <b>ANTOFAGASTA</b>	3. Fecha y hora de llegada / salida <b>06 MARZO 2019</b>	
4. Nacionalidad según bandera / Según CTA	5. Nombre del Capitán	6. Puerto procedencia / Puerto destino <b>BALBOA, PANAMA</b>	
7. Puerto de matrícula y numeral <b>92911</b>	8. Agente y su dirección		
9. Tonelaje reg. bruto			10. Tonelaje reg. neto
11. Sitio de atraque o amarras <b>SITIO 9 COLBUN / CORONEL</b>			
12. Breve detalles del viaje <b>SANTOS, ANF, BALBOA</b>			
13. Breve descripción de la carga, con indicación de la peligrosa <b>DESCARGÓ MINERAL</b>			
14. N° trip. (inc. Capitán) <b>21</b>	15. N° de Pasajeros <b>NIL</b>	16. OBSERVACIONES DEL CAPITAN Toda La Tripulación A Bordo Al Zarpe All Crew Is On Board	
17. Manifiesto carga	18. Manifi. carga peligrosa <b>NIL</b>	25. Declaro que esta declaración general y los documentos adjuntos son exactos y verdaderos, según mi leal saber y entender. 	
19. Rol de tripulación (R)	20. Lista de Pasajeros <b>NIL</b>		
21. Lista de rancho/bodega (e) <b>NIL</b>	22. Decl. Efectos trip (e) <b>NIL</b>		
23. Decl. marítima sanidad (e)	24. Guia de comens (e) <b>NIL</b>		
26. Fecha y firma del capitán y otra persona autorizada	27. OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES		
Nave despachada a las..... Hrs.			
29. Autorizado para zarpar al puerto de: <b>BALBOA, PANAMA</b>	30. Fecha, firma y sello del Capitán de Puerto		