

**VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2 N° 1 y N° 3, ART. 4,
ART. 12 LETRA B N° 10 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 84 –
RESOLUCIÓN EX. N° 6080 DE 1999 – RESOLUCIÓN SERVICIO NACIONAL DE
ADUANAS N° 3038 DE 2002 Y N° 3357 DE 2006 (ORD. N° 0104, DE 10.01.2024)**

Documentación tributaria a emitir en venta de mercaderías no nacionalizadas y efectos en pagos provisionales mensuales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la documentación tributaria que se debe emitir en la venta de mercaderías no nacionalizadas entre contribuyentes con domicilio y residencia en Chile, encargadas adquirir en el extranjero e importadas por el cliente, y la obligación del mandatario de efectuar pagos provisionales mensuales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, en cumplimiento de un contrato firmado [se entiende, celebrado] por una empresa chilena (mandataria) con otra empresa chilena (cliente o mandante), la mandataria se obliga a adquirir mercaderías en el exterior –no nacionalizadas– como parte de la ejecución de un proyecto de inversión del mandante en Chile, el cual se encuentra exento de IVA conforme al N° 10 de la letra B del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS)¹.

Agrega, que el mandatario y ejecutor del proyecto rendirá cuentas –por haber sido encomendado por el mandante la adquisición de las mercaderías importadas no nacionalizadas– por cada orden de compra, encargándose el mandante de nacionalizar la mercadería.

Además, solicita que se confirme si el reembolso que efectúa el mandante por la adquisición de las mercaderías en el extranjero, a la cual se encuentra obligado en cumplimiento del referido contrato, no debe incorporarse dentro de la base de cálculo del pago provisional mensual (PPM) de la mandataria conforme el artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), confirmando qué documentación debe emitirse por dicha operación.

Luego, tras algunas consideraciones², solicita confirmar que:

- 1) La factura no afecta o exenta electrónica es documento tributario suficiente para el respaldo de la operación señalada o que, debido a la exención especial del N° 10 de la letra B del artículo 12 de la LIVS que favorece al proyecto de inversión declarado exento, no es necesaria dicha documentación, bastando al efecto un comprobante.
- 2) Es requisito realizar una rendición de cuentas, para efectos tributarios, respecto de las compras realizadas por cuenta del mandante.
- 3) Las operaciones señaladas no deben ser consideradas dentro de la base imponible que sirve de cálculo para la determinación del PPM del vendedor, por ser las cantidades percibidas un reembolso de gastos.

¹ Bienes de capital destinado al desarrollo, exploración o explotación en Chile de un proyecto de inversión, contando debidamente con la resolución de exención emitido por el Ministerio de Hacienda

² Luego de hacer referencia a lo resuelto mediante Oficio N° 1792, de 2022 del Servicio de Impuestos Internos y, lo señalado en Resoluciones Ex. N° 3038 de 2002 y N° 3357 de 2006 de la Dirección Nacional de Aduanas, en el caso de la venta de bienes situados en el extranjero o en los recintos de depósito aduaneros que realiza una empresa chilena a otro contribuyente sujeto de IVA, quien en definitiva va a nacionalizar las mercancías mediante una declaración de importación, y lo establecido en el artículo 84, letra a) inciso sexto, de la LIR, solicita se confirme lo siguiente

II ANÁLISIS

De acuerdo con la presentación, la mandataria está obligada a adquirir mercaderías en el extranjero que formarán parte de un proyecto de inversión y que serán nacionalizadas por el mandante (cliente), empresa también domiciliada y residente en Chile.

Luego, se debe tener presente que en el mandato mercantil³, como ocurre en el caso del mandato civil, los efectos del contrato que celebra el mandatario se radican directamente en el mandante, y no en el mandatario, cuando el mandatario actúa como representante del mandante.

Sin embargo, cuando el mandatario contrata a nombre propio, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican directamente en su propio patrimonio, y sólo una vez que se rinde cuenta, transferirá al mandante los efectos del encargo.

Conforme con lo anterior, si en la adquisición de los bienes en el extranjero la empresa mandataria actúa en virtud de un mandato sin representación –como ocurriría en este caso, de acuerdo con su presentación– jurídicamente actúa a su propio nombre (compra para sí los bienes que su mandante le encargó adquirir), de suerte que los efectos patrimoniales de los actos que celebre se radican en el patrimonio del mandatario y, solo una vez que rinda cuenta, transferirá al mandante los efectos patrimoniales provenientes del cumplimiento del encargo⁴.

Luego, se transfiere a título oneroso el dominio de los bienes objeto del encargo, en los términos de los números 1º) y 3º) del artículo 2º, de la LIVS. Sin embargo, atendido que se trata de bienes corporales muebles situados en el extranjero o situados en Chile y no nacionalizados, dicha operación no se encuentra gravada con IVA, por incumplir el requisito de territorialidad, a que se refiere el inciso primero del artículo 4º de la LIVS.

En consecuencia, por los bienes cuya compra se rinde, la mandataria debe emitir a su mandante la correspondiente factura de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA, a que se refiere la Resolución Ex. N° 6080 de 1999, documento que fue incorporado mediante las Resoluciones del Servicio Nacional de Aduanas N° 3038 de 2002 y N° 3357 de 2006, en la letra c), del numeral 10.1, del Capítulo III del Compendio de Normas Aduaneras– y sirve de base para el despacho de las mercancías cuando se trate de la venta de bienes situados en el extranjero o en los recintos de depósito aduaneros que realiza una empresa chilena a otro contribuyente sujeto de IVA, quien en definitiva nacionalizará las mercancías mediante una declaración de importación⁵.

Desde la perspectiva de la LIR, bajo el entendido que el reembolso de gastos corresponde al pago que efectúa el mandante al momento de la transferencia de los bienes adquiridos en el extranjero, en virtud de la rendición de cuentas que realice la empresa mandataria, esta última no debe incorporar dicho pago dentro de la base de cálculo del PPM que corresponda de conformidad con la ley.

En este sentido, las sumas que se proporcionen o reembolsen al mandante para pagar por adquisiciones efectuadas en cumplimiento de un mandato sin representación, siempre y cuando se rinda debida cuenta de este dentro del mismo periodo tributario, no constituyen ingresos propios y no corresponde que se los incluya como tales para efectos tributarios y, por tanto, no se deben efectuar PPM por los mismos⁶.

Finalmente, en caso que exista el pago de una remuneración por efectuar el encargo, ésta se encontrará gravada con IVA.

³ Conforme con el artículo 233 del Código de Comercio, el mandato comercial es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante una retribución y a dar cuenta de su desempeño. El mandato comercial toma el nombre de comisión cuando versa sobre una o más operaciones mercantiles individualmente determinadas (artículo 235 del Código de Comercio). El comisionista puede obrar en nombre propio o a nombre de sus comitentes, y en conformidad con el artículo 255 del Código de Comercio, el comisionista que obra a su propio nombre se obliga personal y exclusivamente a favor de las personas que contraten con él, aun cuando el comitente se halle presente a la celebración del contrato, se haga conocer como interesado en el negocio, o sea notorio que éste ha sido ejecutado por su cuenta. Ver Oficios N° 328 de 2011 y N° 1121 de 2018.

⁴ Oficio N° 1121 de 2018.

⁵ Oficios N° 2837 de 2001, N° 3384 de 2001, N° 782 de 2007, N° 1438 de 2011 y N° 1792 de 2022.

⁶ Oficios N° 1473 de 2020, N° 1128 de 2018 y N° 619 de 2015, entre otros.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) La venta de mercaderías situadas en Chile y no nacionalizadas que la mandataria realice a su mandante domiciliada en Chile, quien en definitiva las importará para destinarlas a su proyecto de inversión, no se encuentra gravada con IVA por no cumplir con el requisito de territorialidad del artículo 4° de la LIVS; debiendo emitir por dicha operación factura de ventas y servicios no afectas o exentas de IVA.
- 2) En la medida que la mandataria rinda cuenta de su gestión, y solo mediante dicho acto, traspasará los efectos patrimoniales provenientes de la ejecución del encargo a su mandante.
- 3) La mandataria no está obligada a realizar PPM respecto de los “reembolsos de gastos”, en la medida que correspondan al pago que efectúa el mandante al momento de la transferencia de los bienes adquiridos en el extranjero, en virtud de la rendición de cuentas que realice la empresa mandataria.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 0104, de 10.01.2024
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos