

**VENTAS Y SERVICIOS – ART. 2 N° 2 Y ART. 8 – CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 3 N° 4 Y
N° 7 Y ART. 233
(ORD. N° 1093 DE 04.06.2020).**

Aplicación de IVA a distintos servicios aeroportuarios.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la aplicación de IVA a distintos servicios aeroportuarios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, AAAAA (“AAAAA”) es una sociedad chilena cuyo único accionista es la sociedad española DDDDD. El objeto social de la compañía es la asesoría integral de empresas y la prestación de servicios integrales de gestión.

Agrega que las sociedades BBBBB (“BBBBB”) y CCCCC (“CCCCC”), ambas subsidiarias de DDDDD (España), tienen por objeto la prestación del servicio de ground handling.

Según describe, el ground handling es un servicio integral que incluye una serie de actividades indivisibles, destinadas a asistir a las aeronaves durante su permanencia en tierra, desde su arribo al aeropuerto y hasta el despegue del próximo vuelo, bajo estándares internacionales de precisión y eficiencia. Entre las actividades incluidas se encuentran: la limpieza del fuselaje y en el interior de la nave, retiro de residuos biológicos desde el avión, carga de agua potable, limpieza de aire acondicionado, asistencia en el desplazamiento, remolque y estacionamiento de las aeronaves, etc.

Adicionalmente, señala que dichos servicios involucran la asistencia en el acople de la nave a las mangas de embarque y desembarque, la recepción, traslado, clasificación, manejo, carga y descarga del equipaje de pasajeros, así como la coordinación de las comunicaciones entre la aerolínea y las autoridades aeroportuarias, asociadas a la estadía de la aeronave en tierra. En casos particulares, el servicio incluiría la asistencia en el chequeo o facturación del equipaje de los pasajeros en el counter de la respectiva aerolínea.

A fin de prestar el servicio de ground handling, CCCCC y BBBBB cuentan con todos los activos especializados, personal capacitado y certificado, así como con la experiencia necesaria que les permiten asumir adecuadamente la prestación del servicio. De esta forma, en la ejecución de las actividades que comprende los servicios de ground handling no existen trabajadores o personal dependiente de AAAAA.

Señala que AAAAA se encuentra evaluando la posibilidad de implementar un nuevo modelo para la próxima negociación de los servicios con sus clientes locales.

En primer lugar, AAAAA suscribiría con las aerolíneas con vuelos nacionales un mandato especial, exclusivo, irrevocable, oneroso y sin representación, en virtud del cual AAAAA, a su propio nombre, pero por orden cuenta y riesgo de la mandante (aerolínea), contrataría los servicios de ground handling, indispensables para que la mandante desarrolle en Chile sus actividades y preste sus propios servicios de transporte aéreo, respecto de los vuelos nacionales que despeguen y aterricen en cualquier aeropuerto de Chile (el “encargo”).

En el ejercicio de su encargo, AAAAA podrá actuar del modo que le parezca más conveniente y estará facultada para celebrar y suscribir todos los actos y contratos con terceros, necesarios para el ejercicio del encargo, pudiendo al efecto acordar todas y cada una de las cláusulas y elementos, sean éstos de la esencia, de la naturaleza y todos aquellos calificados como meramente accidentales.

Agrega que, en virtud del referido mandato a nombre propio otorgado por la aerolínea, AAAAA se obligará personal y exclusivamente con los terceros con quienes contrate. De esta forma, señala que los efectos de los actos que celebre AAAAA se radicarían directamente en su propio patrimonio y solo una vez que rinda cuenta de su encargo a la aerolínea, se transferirán al patrimonio de esta última, todos los derechos, acciones y obligaciones que la mandataria haya adquirido en el cumplimiento del encargo.

Señala que, al efecto y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 279 y siguientes del Código de Comercio, AAAAA rendirá cuenta documentada y justificada de la gestión de su encargo, teniendo

derecho a que se le reembolsen todos los gastos, costos y desembolsos en que haya incurrido en el ejercicio del encargo.

Con el propósito de cumplir su cometido, AAAAA a su propio nombre, pero por orden, cuenta y riesgo de la mandante, contratará a BBBB y CCCC los servicios de ground handling, suscribiendo al efecto el contrato de prestación de servicios aeroportuario intercompañías, cuyo borrador acompaña.

En virtud del referido contrato, CCCC o BBBB se obligarán a prestar a AAAAA los servicios de ground handling en los aeropuertos nacionales determinados en el mandato sin representación suscrito con cada aerolínea. Los servicios serán prestados por BBBB y CCCC en forma exclusiva a AAAAA, de manera que las filiales no podrán prestar los servicios directamente a las aerolíneas, ni a otras empresas ajenas al grupo empresarial al cual AAAAA, BBBB y CCCC pertenecen.

Por los servicios descritos, AAAAA pagará a BBBB y CCCC un precio de mercado y bajo los mismos términos AAAAA y las aerolíneas mandantes determinarán la comisión asociada al mandato.

Señala que una vez que CCCC y BBBB, en su caso, facturen sus servicios directamente a AAAAA, esta última rendirá cuenta documentada a la aerolínea mandante, con el objeto de obtener el reembolso de los fondos destinados a contratar los servicios encargados, así como a cubrir los gastos que el ejercicio del mandato haya implicado a la mandataria. Al efecto, AAAAA en su calidad de mandataria registrará en cuentas especiales las sumas pagadas a CCCC y BBBB por cuenta de su mandante, con el objeto de llevar un control de las operaciones propias y aquellas cuyos efectos legales y tributarios registraría temporalmente en su patrimonio, hasta la rendición de cuentas a la mandante.

Finaliza solicitando confirmar que:

- 1) La comisión que la aerolínea pagará a AAAAA como contraprestación del ejercicio del encargo, asumido en virtud del mandato sin representación, se encuentra afecta a IVA.
- 2) La rendición de cuentas que incluye la restitución de fondos y reembolso de gastos en que incurra AAAAA en ejercicio de su encargo no se encontrará afecta a IVA, no procediendo entonces la emisión de factura alguna, sino solo la emisión de un documento que dé cuenta de los detalles de la rendición.
- 3) Que los servicios de ground handling prestados por CCCC y BBBB a AAAAA no se encuentran afectos a IVA, toda vez que no se configuraría una agencia de negocios, al ser prestados dichos servicios en forma única y exclusiva a AAAAA.

Sin perjuicio de lo anterior, mediante presentación complementaria de fecha 20.05.2020, el peticionario analiza en detalle algunas de las prestaciones que envuelven los servicios de ground handling atendido que, al traducir en idioma castellano los denominados “Standard Ground Handling Agreement (SGHA)”, de la International Air Transport Association (IATA), dicha traducción podría no reflejar adecuadamente el alcance de las prestaciones.

II ANÁLISIS

Para los efectos del presente análisis, y siguiendo la descripción efectuada en la presentación, se analizará la naturaleza del encargo encomendado por las aerolíneas a AAAAA, por una parte; y, las prestaciones efectuadas por CCCC y BBBB, por la otra.

El artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) grava con IVA las ventas y los servicios. A su vez, el artículo 2°, N° 2, de dicho cuerpo legal, define “servicio” como la “acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima comisión o cualquier forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Por su parte, el artículo 20°, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) incluye, entre otras actividades, aquellas provenientes del comercio.

A su turno, el Código de Comercio, en su artículo 3°, N° 4, dispone que son actos de comercio, entre otros, la “comisión o mandato mercantil”. En el caso del contrato de mandato, sea éste con o sin representación, sólo se encontrará gravado con IVA en la medida que se trate de un mandato comercial, esto es, donde el encargo encomendado tenga por finalidad la gestión de uno o más negocios lícitos de comercio, elemento de la esencia del mandato comercial, según la definición contenida en el artículo 233 del Código de Comercio.

Dicho lo anterior, y conforme al borrador de contrato acompañado¹, el mandato sin representación en análisis tendría por objeto (cláusula primera) que la mandataria contrate los servicios aeroportuarios de asistencia en tierra a aeronaves necesarios para que la mandante desarrolle en Chile sus actividades y preste sus propios servicios, respecto de los vuelos nacionales e internacionales que despeguen y aterricen en cualquier aeropuerto de Chile.

Con todo, en la medida que, como se analizará más adelante, el encargo encomendado comprende una serie de servicios, ninguno de carácter comercial o industrial, no es posible calificar al mandato como uno comercial, según plantea el peticionario.

Sin embargo, el artículo 3°, N° 7, del Código de Comercio, dispone que son actos de comercio, entre otros, los realizados por agencias de negocios, que son empresas cuyos actos u operaciones son considerados por la ley de carácter mercantil, independientemente de cual sea su naturaleza intrínseca, civil o comercial.

Al respecto, según el criterio reiteradamente sustentado por esta Dirección Nacional², una agencia de negocios se caracteriza por ser una empresa que supone una organización estable, que puede prestar servicios a distintas personas a la vez y cuyo objetivo es facilitar a sus clientes la ejecución de sus negocios, a través de la prestación de una serie de servicios de la más variada índole, tanto civiles como mercantiles, y pudiendo realizar por sí misma las operaciones encargadas, pero por cuenta ajena. Dentro de los servicios que habitualmente presta esta clase de entidades se pueden mencionar los servicios de intermediación o correduría, administración, mandatos, proporcionar personal, etc.

Adicionalmente, se ha señalado que, para estar en presencia de una agencia de negocios mercantil, debe tratarse de una empresa abierta al público, esto es, que ofrezca sus servicios al mercado.

Luego, y conforme su presentación, se estima la comisión cobrada por la ejecución del encargo encomendado por las aerolíneas a AAAAA se grava con IVA por calificar dicha empresa como una agencia de negocios que facilita a sus clientes el desarrollo más eficiente de sus negocios.

En cuanto a la rendición de cuentas efectuada en el contexto del contrato de mandato, este Servicio ha señalado³ que no constituye un hecho gravado con IVA conforme al artículo 2°, N° 2, de la LIVS. Lo anterior, por no configurarse a su respecto el hecho gravado básico “servicio”, al no existir una prestación por parte de la empresa que esté siendo remunerada atendido que los valores cobrados corresponden íntegramente a la recuperación de las sumas pagadas a terceros por servicios prestados, en este caso directamente a la aerolínea, contratados por la mandataria y respecto de los cuales ésta última no tiene calidad de prestadora.

De este modo, no procede que la empresa emita factura recargando el IVA por la recuperación de dichos gastos, debiendo utilizar para ese fin cualquier otro documento interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la operación de que se trata.

Finalmente, en cuanto a las prestaciones efectuadas por CCCCC y BBBBB, descritas en el borrador de contrato⁴ y su anexo I, los servicios, en lo medular, comprenden:

- Representación (p.ej. ante autoridades locales), funciones administrativas y supervisión y/o coordinación (con terceros, coordinación de vuelo, etc.)
- Servicio de pasajeros: información, transbordo o tránsito, equipaje, etc.; relativos a salidas, tales como edición pre-vuelo, comprobaciones, revisión de documentos de viaje, medición y/o pesado de equipaje, etc.; relativos a llegadas, tales como apertura y cierre de puertas de pasajeros, información, manejo de equipaje en tránsito, manejo de objetos perdidos, encontrados o deteriorados, etc.
- Servicios de rampa: manejo de equipaje, marshalling, estacionamiento, servicios auxiliares, comunicación rampa-cabina de mando, carga/embarque y descarga/desembarque, medidas de seguridad, movimiento del avión, limpieza interior, servicio de aguas residuales y agua potable y servicios des-hielo/anti-hielo (sic) y de retirada de nieve y hielo.
- Control de la carga y operaciones de vuelo: control de la carga, comunicaciones y operaciones de vuelo.

¹ Denominado “Mandato mercantil sin representación”.

² Oficio 1124 de 2018, citando Oficios N° 3670 de 2002 y N° 2329 de 2004.

³ Oficio N° 3846 de 2001.

⁴ Denominado “Contrato de prestación de servicios aeroportuarios”.

- Servicios de apoyo: alojamiento, sistemas informáticos y mecanizados.
- Seguridad: inspección y reconciliación de pasajeros y equipaje y rampa.

En cuanto al denominado “Alojamiento”, “6.1.1 Proporcionando al Transportista” “(a) Espacio para oficinas (briefing tripulación)”, descrito en el “Anexo de Servicios y Condiciones Relación de Servicios”, la presentación complementaria del contribuyente precisa que se trata de una traducción inadecuada de las actividades incluidas en el “Standard Ground Handling Agreement (SGHA)” de IATA (Section 6.1). En efecto, el servicio de “accommodation” en su sentido amplio, corresponde al suministro de algo para la conveniencia o para satisfacer una determinada necesidad.

En consecuencia, en la medida que los servicios prestados por CCCCC y BBBBB bajo el concepto de “accommodation” no incluyen en ningún caso el “alojamiento” de la tripulación, se comparte que no corresponden a servicios de hotelería u hospedaje de pasajeros ni tampoco al arrendamiento de inmueble amoblado.

Respecto de los servicios de aguas residuales y/o de agua potable, la presentación complementaria aclarara que sólo corresponden a la gestión, coordinación y planificación (“arrange for”) del retiro de las aguas proveniente de los baños de las aeronaves, toda vez que el servicio materialmente es prestado por terceros, relacionados o no de acuerdo al aeropuerto del que se trate, quienes facturarían dicho servicio directamente a AAAAA.

De este modo, en la medida que las actividades descritas no califican en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no se encuentran gravadas con IVA, sea bajo el hecho gravado general de “servicio” como tampoco en alguno de los hechos gravados especiales que la LIVS contempla.

III CONCLUSIONES

Conforme lo expuesto, se informa que:

- 1) La comisión que las aerolíneas pagarán a AAAAA como contraprestación del encargo encomendado se encuentra afecta a IVA por calificar dicha empresa como una agencia de negocios.
- 2) La rendición de cuentas que incluye la restitución de fondos y reembolso de gastos en que incurra AAAAA en ejercicio de su encargo no se encontrará afecta a IVA, no procediendo la emisión de factura alguna, debiendo utilizar para ese fin cualquier otro documento interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la operación de que se trata.
- 3) En la medida que las diferentes prestaciones efectuadas por CCCCC y BBBBB no califican en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no se encuentran gravadas con IVA, sea bajo el hecho gravado general de “servicio” como tampoco en alguno de los hechos gravados especiales que la LIVS contempla.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1093 del 04-06-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Indirectos