

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 2, N°2, ART. 8, ART. 52 - CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 3 - RES. EX. N° 6080, DE 1999. (Ord. N° 1114, de 31-05-2018)

CONSULTA SOBRE TRIBUTACIÓN CON IVA E IMPUESTO A LA RENTA QUE AFECTA A REMUNERACIÓN QUE OBTENDRÍA EN CUMPLIMIENTO DE CONTRATO DE MANDATO. ASIMISMO, SOLICITA ACLARAR EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN IVA Y RENTA DE LAS PROVISIONES DE FONDOS, ENTREGADAS POR EL MANDANTE PARA EL CUMPLIMIENTO DEL ENCARGO Y DE LAS SUMAS PAGADAS POR ÉSTE Y COBRADAS POR EL MANDATARIO EN SU RENDICIÓN DE CUENTAS.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación del antecedente, mediante la cual, en representación de XXX, solicita un pronunciamiento sobre la tributación con IVA e Impuesto a la Renta que afecta a la remuneración que obtendría su representada en cumplimiento de contrato de mandato adjunto. Asimismo, solicita aclarar el tratamiento tributario en IVA y Renta de las provisiones de fondos, entregadas por el mandante para el cumplimiento del encargo y de las sumas pagadas por éste y cobradas por el mandatario en su rendición de cuentas.

I. ANTECEDENTES:

El ocurrente señala que la empresa que representa presta servicios de Control Geológico a distintas empresas del sector de Minería y Energético, tales como Empresa Nacional del Petróleo (ENAP), TTT, entre otros. Las actividades se desarrollan en distintas partes del país, generalmente en zonas extremas, teniendo su casa matriz en Santiago. Los servicios de control geológico consisten básicamente en el análisis e interpretación de datos, que se obtienen de muestras de material extraído de una sonda. Este trabajo se realiza en terreno, por geólogos en el mismo lugar en que, otras empresas efectúan los sondeos (Minas, Pozos o terrenos eriazos).

Para desarrollar estos trabajos, es necesario contar principalmente con recursos humanos tales como geólogos, personal calificado, personal administrativo, además de vehículos para traslado de personal y equipos, materiales, insumos, cabinas dormitorios, equipos de análisis, etc.

Dado que la empresa no cuenta con oficinas en regiones y con el objeto de prestar los servicios, está pensando efectuar un Contrato de Mandato Sin Representación con un tercero, ya sea una persona natural o jurídica, domiciliado en la ciudad en que deba operar la empresa, ejemplo Punta Arenas.

En el contrato de Mandato, el Mandante (XXX) confiaría al mandatario la gestión de los negocios necesarios para que el Mandante pueda dar cumplimiento a todo encargo realizado por cualquiera de sus clientes actuales o futuros. Las actividades que deberá desarrollar el mandatario serían las siguientes:

1.- Comunicación con el mandante o sus empresas relacionadas en Chile o el extranjero, para coordinar los trabajos operativos a realizar para los clientes del mandante. Incluye presencia ante el cliente, comunicación, entrega de información, etc.

2.- Gestión de compra de pasajes aéreos en nombre de mandante para los Geólogos que viajen hacia Punta Arenas. Esto incluye una fluida comunicación entre el Mandante, la agencia de pasajes y la persona que viaje a destino.

3.- Comunicación con el responsable del Cliente en terreno y la empresa que transporta el personal, las cabinas laboratorios y el tráiler vivienda a la locación donde se realizará el trabajo (pozo).

4.- Búsqueda, selección y contratación del personal técnico local (Pta. Arenas) o extranjero, liquidación, pago de remuneraciones, cotizaciones previsionales y finiquitos, todo lo anterior en nombre propio, pero por cuenta del Mandante.

5.- Coordinar y efectuar compra de materiales e insumos necesarios para la actividad, por cuenta del Mandante.

6.- Entregar apoyo logístico en las operaciones del mandante.

7.- Comunicación y gestión ante los clientes del mandante, las autoridades locales gubernamentales, servicios públicos o privados.

8.- Administración y control de los fondos (dineros) necesarios que deberá proveer el Mandante, a solicitud escrita del Mandatario, todo esto para cumplir el objeto del Mandato. El Mandatario deberá dar al Mandante información suficiente sobre el destino y monto de los gastos en que incurrirá.

9.- Efectuar las rendiciones periódicamente dando cuenta de su gestión al Mandante en cualquier época que éste lo solicite.

Parte de las obligaciones serán las adquiridas con los clientes de XXX por el cual el Mandatario acepta el encargo y se obliga a cumplirlo fielmente.

Se establece que la obligación de rendir cuentas incluirá la obligación del Mandatario de traspasar al Mandante todos los derechos y efectos que le correspondan a éste último por la ejecución del Mandato y que no se hayan radicado directamente en su patrimonio. Del mismo modo, el Mandante deberá asumir en dicha ocasión cualquier obligación contraída por el Mandatario por cuenta y riesgo del Mandante durante la ejecución del Mandato y reembolsarle los gastos no cubiertos por la provisión de fondos en que haya incurrido y que hayan sido necesarios para el cumplimiento del objeto del Mandato.

Producto de este Mandato sin Representación que pretende suscribir con un tercero, le surgen algunas dudas, respecto de las cuales solicita confirmar, lo siguiente:

- a) La rendición de cuenta que debe efectuar el mandatario, por los servicios contratados en su nombre por cuenta de su mandante, en virtud de un contrato de mandato sin representación, no constituye un hecho gravado básico o especial para efectos del Impuesto al Valor Agregado.
- b) Atendido lo anterior el mandatario, por la rendición de cuentas no debe emitir factura afecta, o factura no afecta o exenta de IVA, ya que la rendición y/o cobro de estos valores, no obedece a la prestación de un servicio, debiendo emitir cualquier otro documento de carácter interno.
- c) El mandante podrá rebajar el gasto de la remuneración (honorario) del mandato, así como los gastos incluidos en la rendición de cuenta que envía el mandatario, asumiendo que cuenta con todos los requisitos y los comprobantes de respaldo.
- d) Por último, que la remuneración que cobra el mandatario, es un servicio afecto con IVA, por corresponder a una acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, que

proviene del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

II.- ANÁLISIS:

Según lo señalado en la presentación, la sociedad XXX, cuya casa matriz se ubica en Santiago, se dedica a la prestación de servicios geológicos a grandes empresas del sector Minero y Energético, generalmente ubicadas en zonas extremas del país. Considerando que esta empresa no cuenta con oficinas en regiones, se ha visto en la necesidad, para poder prestar estos servicios a lo largo de todo el país, de contratar a terceros, ubicados físicamente en la ciudad en que la empresa deba prestar el servicio, para que le apoye con la logística necesaria para llevar a cabo la prestación del mismo. De este modo, la persona natural o jurídica contratada por la empresa para tal efecto, se encargará de coordinar, comunicar y gestionar todo cuanto sea necesario para que XXX, preste el servicio a sus clientes.

Para ello, pretende suscribir con estos terceros un contrato de mandato, sin representación, en virtud del cual XXX, en su calidad de Mandante, les confía a éstos, en calidad de Mandatarios la realización de las gestiones necesarias para que XXX pueda dar cumplimiento a todo encargo realizado por cualquiera de sus clientes.

Al respecto, los contratos de mandato en general pueden ser con representación o sin representación. Cuando en un contrato de mandato el mandatario es representante del mandante, el contrato es denominado mandato con representación. En este caso, el efecto de los contratos que el mandatario celebre con terceros, se produce en el mandante y no en el mandatario. Por el contrario, cuando el mandatario contrata a nombre propio y no a nombre del mandante, el contrato es denominado mandato sin representación y los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio, y sólo una vez que rinde cuenta, se transfiere al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo.

En cuanto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a este tipo de contratos, cabe tener presente que el Art. 8°, del D.L. N° 825, grava con el tributo en comento, las ventas y los servicios.

A su vez, el Art. 2°, N° 2, del citado decreto ley, define “servicio” como “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de

las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Concordante con lo anterior, 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, que 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 Art. 233, del Código de Comercio.

En cuanto a la recuperación de los gastos en que incurra el mandatario por los servicios contratados por cuenta de su mandante, cabe señalar que dichas sumas no remuneran la prestación de servicio alguno, constituyendo meros reembolsos de gastos efectuados en cumplimiento de las obligaciones propias del mandato. En atención a ello dichas sumas no se encuentran gravadas con Impuesto al Valor Agregado y por la misma razón, no procede respecto de ellas la emisión de factura, de aquella establecida en el Art. 52°, del D.L. N° 825 o de factura no afecta o exenta de IVA, normada en la Res. Ex. N° 6080, de 1999.

Sin embargo, conforme a lo señalado por este Servicio, dichas sumas serán aceptadas como un reembolso de gastos, en la medida que se cumpla con los siguientes requisitos copulativos:

- Que exista un mandato por parte del que encarga el servicio, para los efectos de proceder a la contratación de terceros por cuenta del mandante, para la prestación de los servicios a que se refiere;
- Que las remuneraciones que se paguen no correspondan a personal dependiente de la empresa mandataria;
- Que la empresa mandataria registre en cuentas especiales las sumas pagadas a terceros por cuenta de su mandante, con indicación del nombre y domicilio del beneficiario;
- Que el gasto se individualice y compruebe con documentación fidedigna, sin realizar anotaciones globales o estimativas y,
- Que en las facturas que emita la empresa mandataria se deje constancia de la liquidación de gastos que se adjunta, en que se precisen las diferentes partidas de ellos.

En lo que dice relación con la Ley sobre Impuesto a la Renta, cabe manifestar que este Servicio, a través de múltiples pronunciamientos, se ha referido a los efectos tributarios de los actos realizados en virtud de un contrato de mandato, distinguiendo si el mandatario obra en representación del mandante, o bien, si obra a nombre propio.

Ahora bien, en relación a la pregunta signada con la letra c), de acuerdo a lo indicado en la consulta y teniendo a la vista el modelo de mandato sin representación conferido por la ocurrente XXX, cabe señalar que los efectos patrimoniales de los actos que celebre el mandatario se radicarán en su propio patrimonio, al actuar a nombre propio y sólo una vez que se rinda la cuenta, se transferirán al mandante los derechos y obligaciones que adquirió en el cumplimiento del encargo.

Precisado lo anterior, se advierte que el mandatario recibirá dos clases de fondos:

a) Necesarios para cumplir el mandato, que serán proveídos por el mandante, ante solicitud escrita del mandatario.

b) Una remuneración mensual compuesta por una parte fija y una variable.

Seguidamente, para analizar la procedencia de la deducción como gasto a la remuneración del mandatario, como los gastos incurridos con motivo de la ejecución del encargo, se hace necesario distinguir:

(1) Gastos incurridos con motivo de la ejecución del encargo:

Si no ha efectuado la rendición de cuentas el mandatario: En tal caso dichos desembolsos constituirán una cuenta por cobrar para el mandante, resultando improcedente que este pueda deducir cualquier desembolso como gasto antes de efectuada dicha rendición, y solo una vez que el mandatario proceda a rendir su cuenta y traspase los efectos de los actos celebrados a nombre propio al patrimonio del mandante, esa cuenta por cobrar podrá ser liquidada y deducida como gasto, en la medida que los gastos efectuados cumplan con los requisitos del artículo 31 de la LIR.

(2) Gastos por remuneración del mandatario:

Se rebajará como gasto en el ejercicio en que se encuentre pagado o adeudado de acuerdo a lo pactado entre mandante y mandatario y siempre que cumpla con los requisitos del artículo 31 de la LIR.

Además de lo anterior, procede señalar que toda suma que supere los gastos efectivamente incurridos en el ejercicio del mandato, constituiría remuneración del mandatario, la que estará gravada de acuerdo a las reglas generales de la LIR, teniendo presente la facultad del Servicio de Impuestos Internos de tasar el valor del servicio prestado, en este caso, el ejercicio del mandato, contenida en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis precedente se concluye en relación a sus consultas que:

a) La recuperación de gastos en que incurra el mandatario por los servicios contratados por cuenta de su mandante, no se encuentra gravada con IVA, ya que las sumas reembolsadas por ese concepto mediante una rendición de cuentas, no remuneran la prestación de un servicio por parte del mandante al mandatario, constituyendo meros reembolsos de gastos, efectuados en cumplimiento de las obligaciones objeto del mandato

Sin perjuicio de ello, para que dichas sumas sean aceptadas como tales el contribuyente debe dar cumplimiento a los requisitos señalados en el cuerpo de este oficio.

b) Considerando lo anterior, no procede emitir por las sumas reembolsadas, factura afecta a IVA o factura no afecta o exenta de IVA, ya que conforme al Art. 52°, del D.L. N° 825 y a las instrucciones impartidas en Res. Ex. N° 6080 de 1999, dicha documentación sólo procede, en lo pertinente, cuando se está en presencia de la prestación de un servicio, ya sea gravado en el primer caso o no afecto o exento de IVA, en el segundo.

c) Respecto de su consulta relativa a si procede que el mandante rebaje como gasto la remuneración del mandatario, así como los gastos incurridos con motivo de la ejecución del encargo, cabe manifestar que en lo que dice relación con la remuneración del mandatario, procederá su rebaja como gasto en el ejercicio en que se encuentre pagada o adeudada de acuerdo a lo pactado entre mandante y mandatario y siempre que cumpla con los requisitos del artículo 31 de la LIR. Ello, sin perjuicio que toda suma que supere los gastos efectivamente incurridos en el ejercicio del mandato, constituiría remuneración del mandatario, la que estará gravada de acuerdo a las reglas generales de la LIR.

En cuanto a los gastos incurridos en la ejecución del mandato, tal como se señala en el cuerpo de este oficio, sólo podrán ser deducidos como gastos, cuando el mandatario proceda a rendir cuenta y traspase los efectos de los actos celebrados a nombre propio al

patrimonio del mandante y siempre que los gastos efectuados cumplan con los requisitos del artículo 31, de la LIR.

d) Finalmente, respecto de la tributación con IVA de la remuneración que cobra el mandatario, se advierte que los encargos encomendados por su mandante constituyen operaciones civiles, que no están descritas en el artículo 3° del Código de Comercio y que no encuentran clasificación en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR, quedando clasificadas en el N°5 de dicho artículo, razón por la cual dicha remuneración no se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado, conforme a lo dispuesto en el Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 2, del D.L. N° 825.

Respecto de la operación descrita en la letra e) del Modelo de Mandato sin Representación, cabe manifestar que, si la compra de materiales e insumos se realiza con el ánimo de vender, arrendar o permutar estas mismas cosas, obteniéndose una ganancia o lucro, la actividad constituiría un acto de comercio clasificado en el N° 1, del artículo 3°, del Código del ramo, aspecto que deberá ser acreditado por el ocurrente en las instancias de fiscalización respectivas.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1114, de 31.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos