

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 29, ART. 84, LETRA A) - OFICIOS N° S 328, DE 04.02.2011 Y 2.024 DE 04.11.2010. (Ord. N° 1121, de 31-05-2018)

DETERMINACIÓN DE PAGO PROVISIONAL MENSUAL A DECLARAR POR EMPRESA EN QUE SUS ACCIONISTAS LE OTORGAN MANDATO PARA QUE, ACTUANDO A NOMBRE PROPIO, EFECTÚE LA COMPRA DE MERCADERÍAS CONFORME A LAS NECESIDADES DE INVENTARIO DE CADA ACCIONISTA, QUE EN LA MISMA FECHA DE LA ADQUISICIÓN, RINDE CUENTA A SUS MANDANTES, EMITIENDO FACTURA EN LA QUE SE DETALLA LAS MERCADERÍAS CUYA COMPRA SE RINDE.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente a través de la cual consulta sobre la determinación del pago provisional mensual obligatorio a declarar por empresa en que sus accionistas le otorgan mandato para que, actuando a nombre propio, efectúe la compra de mercaderías conforme a las necesidades de inventario de cada accionista, respecto de las cuales, en la misma fecha de la adquisición, rinde cuenta a sus mandantes emitiendo factura en la que se detalla las mercaderías cuya compra se rinde.

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación, que una sociedad anónima cerrada constituida en el año 1994, que en la actualidad cuenta con 44 accionistas todos los cuales son empresas dedicadas a la comercialización de productos de la construcción, nació con la finalidad de constituirse en un poder comprador relevante del mercado, que permitiese canalizar las adquisiciones de mercaderías que comercializan sus accionistas, generando sinergias, ahorros de escala, mejoras en la logística y administración de inventarios, así como posicionamiento en el segmento de la construcción.

Para efectos de lo anterior, agrega, los accionistas otorgan mandato a la sociedad anónima, para que, actuando a nombre propio, efectúe la compra de mercaderías conforme a las necesidades de inventario de sus mandantes gestione la compra de los volúmenes de las mercaderías requeridos por estos, buscando las mejores condiciones de precio, calidad, servicio y financiamiento de los proveedores. Efectuada la compra que motiva el encargo, en la misma fecha de la adquisición, procede a rendir a los mandantes el encargo, para cuyo efecto emite factura, detallando las mercaderías cuya compra se rinde, consignando como precio el mismo valor de compra, recargando el Impuesto al Valor Agregado (IVA) soportado en la factura del proveedor.

Para tales efectos, al finalizar cada periodo tributario, la sociedad anónima procede a determinar el volumen de compras realizadas por cuenta de cada uno de sus mandantes y conforme a dicho volumen procede a facturarles una comisión por administración. La

referida comisión es acordada periódicamente por directorio, conforme a las facultades entregadas en los estatutos. El destino de la comisión es básicamente financiar los gastos operacionales y provisiones de eventualidades, así como las inversiones de la compañía. Sin perjuicio de lo señalado, aclara, que la sociedad anónima desarrolla otras actividades anexas a la intermediación de las compras de sus accionistas, que dicen relación al arriendo de maquinarias, servicios de asesorías empresariales eventos de promoción de productos y servicios de sus asociados, etc. todos los cuales son cobrados a valores de mercado.

Señala que las operaciones se realizan en virtud de un mandato a nombre propio, regulado por el Art. 2152 del Código Civil y por el Art. 245 y siguientes del Código de Comercio, por lo que concluye que, para efectos de establecer el monto de los ingresos brutos sobre los cuales debiera determinar el monto de los pagos provisionales mensuales que dispone el Art. 84. letra a) de la Ley de Impuesto a la Renta debe excluir de dicha base las rendiciones de las compras realizadas por cuenta de sus mandantes consignadas en las respectivas facturas de ventas emitidas a sus accionistas, por cuanto no corresponden a ingresos de su actividad, sino que al cumplimiento de la obligación de rendir que conlleva el mandato. Dicho de otro modo, sólo corresponde incluir como parte de los ingresos brutos aquellos provenientes de las actividades conexas que realice la sociedad anónima a su actividad principal (intermediación por cuenta de sus accionistas).

A mayor abundamiento, señala que el inciso final de la letra a) del Art. 84 de la LIR, expresamente excluye de los ingresos brutos las ventas que se realicen por cuenta de terceros, de lo que es posible concluir que no ha sido la intención de dicha norma considerar dentro de la base de P.P.M., ingresos que en definitiva no pasarán a conformar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, como lo son las operaciones realizadas por cuenta de terceros, más si los efectos patrimoniales son traspasados (rendidos) a los mandantes, el mismo día en que se realizó la compra objeto del mandato.

Hace presente finalmente, que la sociedad anónima mediante sus sistemas contables y de gestión controla operación por operación, cada una de las compras realizadas por cuenta de sus mandantes, así como las rendiciones realizadas, de tal manera que son perfectamente verificables las adquisiciones y rendiciones objeto de los mandatos. Las comisiones cobradas, también son controladas contablemente por cada uno de los mandantes en cuentas de ingreso que se consignan en balance.

Conforme a lo expuesto anteriormente, solicita confirmar su conclusión, en cuanto a que en la base de determinación de los pagos provisionales obligatorios mensuales de la sociedad anónima mandataria, no deben incluirse las rendiciones de las compras efectuadas por cuenta de sus accionistas, en atención a que no constituyen ingresos brutos a considerar en la base imponible de Primera Categoría.

II.- ANÁLISIS.

En relación con la operatoria que describe en su presentación, vale decir respecto de los mandatos comerciales, la jurisprudencia de este Servicio^[1] ha señalado que “..... de conformidad 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.

Una de las especies del mandato comercial es la comisión. 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.

Puede apreciarse entonces, que al igual que ocurre con el mandato civil, en el mandato mercantil, cuando el mandatario es representante del mandante, los efectos del contrato que aquél celebra se producen para el mandante y no para el mandatario.

Sin embargo, cuando el mandatario contrata a nombre propio y no a nombre del mandante, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio, y sólo una vez que se rinde cuenta, transferirá al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo. Como puede apreciarse, a diferencia de lo que ocurre en el mandato con representación, cuando el mandatario obra a nombre propio, los efectos patrimoniales de los actos que celebre en virtud del mandato se radican directamente en su patrimonio, y sólo en el momento en que se efectúa la rendición de cuentas se procede a traspasar dichos efectos al patrimonio del mandante.

En este sentido, de conformidad con el artículo 256 del Código de Comercio, puede el comisionista reservarse el derecho de declarar más tarde por cuenta de qué persona celebra el contrato. De acuerdo con la misma norma, sólo una vez hecha la declaración, el comisionista quedará desligado de todo compromiso, y la persona nombrada le sustituirá retroactivamente en todos los derechos y obligaciones resultantes del contrato.

Precisamente, atendido que los efectos de los actos celebrados por el mandatario a nombre propio se radican en su patrimonio, el artículo 257 del Código de Comercio dispone que el comitente carece de acción directa contra los terceros con quienes el comisionista hubiere contratado en su propio nombre; pero podrá compeler a éste a que le ceda las acciones que hubiere adquirido.

Por lo mismo, en el caso que el comitente declare a los terceros que han contratado con el comisionista que el contrato le pertenece y que toma sobre sí su cumplimiento, dicha declaración, deja subsistentes las relaciones establecidas entre el comisionista y los terceros, y sólo constituirá al comitente fiador de los contratos que aquél hubiere celebrado a su propio nombre.

Por su parte, el artículo 279 del Código de Comercio dispone que, evacuada la negociación encomendada, el comisionista está obligado a:

1° dar inmediatamente aviso a su comitente;

2° poner en manos del mismo, a la mayor brevedad posible, una cuenta detallada y justificada de su administración, devolviéndole los títulos y demás piezas que el comitente le hubiere entregado, salvo las cartas misivas, y

3° reintegrar al comitente el saldo que resulte a favor de él, debiendo valerse para ello de los medios que el mismo comitente hubiere designado, o en su defecto, de los que fueren de uso general en el comercio.”

Respecto de su consulta en la que según señala la sociedad anónima mandataria obra a nombre propio al efectuar la compra de mercaderías conforme a las necesidades de inventario de sus mandantes y consecuente con los pronunciamientos señalados, cabe

expresar que los efectos patrimoniales de los actos que celebre la sociedad anónima se radican en su propio patrimonio, y por tanto, las mercaderías que conforme a lo mandatado adquiere a nombre propio, constituyen para él adquisiciones propias, mientras no se cumpla con la obligación de rendir cuenta y se traspasen los efectos patrimoniales al mandante.

Ahora bien, considerando por una parte lo que señala en su presentación respecto a que efectuada la compra que motiva el encargo, en la misma fecha de la adquisición, procede a rendir a los mandantes el encargo, para cuyo efecto emite factura, detallando las mercaderías cuya compra se rinde, consignando como precio el mismo valor de compra, recargando el Impuesto al Valor Agregado (IVA) soportado en la factura del proveedor; y por otra teniendo presente las argumentaciones y disposiciones legales que se indica en la jurisprudencia de este Servicio precedentemente señaladas, respecto a que cuando el mandatario contrata a nombre propio y no a nombre del mandante, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio sólo hasta el momento en que el mandatario rinde cuenta de la gestión encomendada, oportunidad en la que transfiere al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo, solo cabe concluir que al ser realizadas ambas actuaciones, vale decir cumplimiento del encargo y rendición de cuentas, en forma simultánea, dicha operación no debe producir ninguna incidencia tributaria desde el punto de vista patrimonial del mandatario. Dicho de otro modo, conforme al procedimiento que señala, ambas operaciones, a saber, cumplimiento del encargo y rendición, provocan tributariamente un efecto neutro para el mandatario, lo anterior basado en que, según afirma en su presentación, ambos son realizados en forma simultánea.

Conforme con lo señalado y considerando que conforme con lo establecido por la letra a) del artículo 84 de la LIR, la base imponible sobre la cual se debe dar cumplimiento a los PPMO de los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus impuestos sobre renta efectiva corresponde a un porcentaje sobre sus ingresos brutos y que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 29 de la LIR, constituyen “ingresos brutos” todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, sólo cabe concluir que en el especial caso sobre el que consulta, la rendición de cuenta no califica dentro del concepto de ingresos brutos del mandatario y por tanto dichas sumas no se encuentran afectas a la obligación de efectuar PPMO.

III.- CONCLUSIÓN.

Basado estrictamente en lo señalado en su presentación la sociedad anónima a la que se refiere actúa como mandataria sin representación de sus mandantes, esto es, en nombre propio, y considerando la especial situación que describe, vale decir, encargo y rendición de cuentas efectuado simultáneamente, cabe expresar que conforme con lo establecido por la letra a) del artículo 84 de la LIR y lo dispuesto por el artículo 29 de la LIR, la rendición de cuenta no califica dentro del concepto de ingresos brutos del mandatario y por tanto dichas sumas no se encuentran afectas a la obligación de efectuar PPMO.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1121, de 31.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[\[1\]](#) Oficios N° s 328, de 04.02.2011; 2.024 de 04.11.2010.