

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 2, N°2, ART. 8 -- LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 20, N°3 -
CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 3. (ORD. N° 1208, DE 03.05.2016)**

**SOLICITAN CONFIRMAR TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LA
ACTIVIDAD DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS COMERCIALES.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, pronunciarse sobre el tratamiento tributario que corresponde a la prestación de servicios que realizará la empresa XXXXX, de la cual son representantes, según los términos de los Contratos de Arriendo y Servicios Comerciales que celebre, para los efectos de la Ley del IVA.

I.- ANTECEDENTES:

El contribuyente forma parte del grupo de sociedades controladas por YYYY (en adelante todos en conjunto, "TTTTT"). TTTTT constituye uno de los principales operadores de centros comerciales en Chile, con más de 24 años en el rubro, negocio que desarrolla en forma activa, dirigido a la prestación de servicios a los comerciantes de bienes y prestadores de servicios que desarrollan sus negocios al interior de cada uno de los centros comerciales. Para ello explota y gestiona inmuebles diseñados, construidos y habilitados como centros comerciales.

Dentro del TTTTT, el contribuyente por sí y a través de la gestión de su sociedad matriz, tiene la función de desarrollar, construir, administrar, gestionar y explotar determinados centros comerciales, que operan bajo la marca TTTTT. Por ello, está permanentemente en el proceso de invertir en el diseño, construcción y habilitación de inmuebles como centros comerciales, para su explotación como tales.

En relación a este punto, se espera entrar en operación próximamente, actualizando el modelo de Contrato de Arriendo y Servicios Comerciales que normalmente suscribe con los comercios, de forma que será este nuevo modelo el que empleará de ahora en adelante, el cual reflejará de mejor manera la realidad de los arrendamientos y servicios que presta a dichos comercios.

Para la adecuada gestión de su negocio, el contribuyente despliega, entre otras, las siguientes actividades:

i) Celebración de contratos con las tiendas. Los contratos que celebrará con las tiendas en los nuevos centros comerciales, cuyo modelo adjunta a la presentación, adoptan la forma jurídica de un "Contrato de Arriendo y Prestación de Servicios Comerciales" en adelante (CAPSC), en el que además de obligarse a entregar o ceder el uso del espacio físico en el centro comercial, asume la obligación de prestar una serie de servicios remunerados (los "Servicios Comerciales") que ceden en favor de ellas, y que están regulados especialmente, en las cláusulas Quinta, Sexta y Séptima de los CAPSC y en los capítulos Noveno y Vigésimo Segundo de las Normas Generales de Arrendamiento, en adelante (NGA).

ii) Gestión y promoción del centro comercial. El contribuyente reserva para sí la gestión del centro comercial, conservando la facultad de hacer lo necesario para que funcione al nivel estándar que el contribuyente pretende entregar a los visitantes. Además, se encarga

de promover las visitas al centro comercial desplegando innovadoras técnicas de marketing y campañas de publicidad.

En cuanto a la celebración de los contratos mencionados, las tiendas se obligan a:

- a) Desarrollar sus actividades comerciales en el espacio arrendado, a cambio de uno a más pagos directamente asociados a su uso, y a cumplir una serie de otras obligaciones de dar, hacer y/o no hacer asociadas al funcionamiento, mantención, gestión y promoción del inmueble como tal, y del centro comercial;
- b) Pagar al contribuyente por los Servicios Comerciales que les presta, más IVA. Esta remuneración o precio se calcula en función del costo de operación y la correcta administración, mantención y conservación del centro comercial. Así, por un lado se suman todos aquellos gastos y costos generales asociados al funcionamiento, administración, conservación, fiscalización y mejoramiento de los espacios exteriores de uso público o bien de servicio del respectivo centro comercial, costos de seguros y las contribuciones de bienes raíces, todos ellos incurridos por el contribuyente en carácter de único propietario. A ello se agrega un monto del 5% de la suma anterior; y
- c) Pagar al contribuyente por los Servicios Comerciales vinculados a la promoción y publicidad del centro comercial.

Al respecto, se solicita confirmar el tratamiento tributario que corresponde a las prestaciones que realizará según los términos de los Contratos de Arriendo y Prestación de Servicios Comerciales que celebre para efectos del IVA, según explica a continuación:

Manifiesta que, el artículo 8°, del D. L. N° 825, de 1974, grava con IVA las ventas y servicios. El artículo 2° N° 2 del mismo 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 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.

Por su parte, el artículo 20, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incluye entre otras actividades, a aquellas provenientes del comercio. Y según el artículo 3° del Código de Comercio son actos de comercio: "N° 5: Las empresas de fábricas, manufacturas, almacenes, tiendas, bazares, fondas, cafés y otros establecimientos semejantes", y

Que, según la doctrina, son actos mercantiles los actos ejecutados por la empresa, esto es, una organización productiva de cosas materiales e inmateriales y de personas, ordenada a la producción de bienes o servicios para terceros y con fines de lucro, o como ha sostenido el SII en su jurisprudencia administrativa, toda organización, individual o colectiva, en que, utilizando capital y trabajo, se persigue obtener un lucro o beneficio pecuniario.

Lo anterior, le permiten concluir que desarrolla una actividad cuyas rentas provienen del comercio, que están encuadradas en el artículo 20°, N° 3 de la LIR. A partir de esta constatación y en relación con la aplicación del IVA a ciertas prestaciones, precisa confirmar:

1. Que, la empresa desarrolla un negocio comercial, y que para realizarlo se vale de una serie de bienes muebles (corporales e incorporeales, que en conjunto constituyen lo que se denomina un establecimiento de comercio) y de un inmueble diseñado, construido y habilitado como centro comercial, que forma parte de su activo inmovilizado, para prestar servicios a terceros, con fines de lucro;
2. Que es un prestador de servicios comerciales, ya que los arrendamientos y servicios que provee el contribuyente, permiten a las tiendas, desarrollar sus negocios y que respecto de los pagos que recibe, por los servicios comerciales vinculados a las actividades de gestión, administración y promoción de los inmuebles que diseña, construye y habilita como centros comerciales, están afectos a IVA, porque corresponden a remuneraciones por servicios prestados de carácter comercial; y
3. Que, en relación con los servicios que presta, según lo descrito en el punto A 5 iii) de su presentación, la base imponible del IVA estará compuesta por el pago total efectuado por las tiendas, y no sólo por el porcentaje que se agrega a los costos o gastos que deben cubrir (el 5% señalado), ya que los gastos incurridos como propietario y operador en la operación y mantención del respectivo inmueble le son propios y sólo constituyen uno de los elementos en la fórmula para determinar el precio de tales servicios.

II.- ANÁLISIS:

Al respecto, cabe señalar en primer término, que para que un servicio se encuentre gravado con IVA, debe corresponder según el N° 2 del artículo 2°, del D.L. 825, de 1974, a una acción o prestación que una persona realice para otra, por la cual percibe una remuneración, siempre que provenga del ejercicio de actividades de los N° 3 y 4 del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Dentro de las actividades mencionadas en el N° 3 del artículo 20° de la Ley de la Renta se encuentran las rentas del comercio, actividades que este Servicio ha entendido referidas a las señaladas en el artículo 3° del Código de Comercio.

Del análisis del nuevo modelo de Contrato de Arriendo y Prestación de Servicios Comerciales (CAPSC), que se celebrará con las tiendas y comercios, que se instalen al interior de los centros comerciales de su propiedad como de las Normas Generales de Arrendamiento (NGA) en especial de los capítulos quinto, sexto y séptimo de las CAPSC, y noveno y vigésimo segundo de las NGA, es posible advertir que la prestación de servicios comerciales que el contribuyente se compromete a prestar contiene los siguientes elementos:

1. Gestión y administración para el adecuado funcionamiento del Mall, que entre otras cosas implica: i) contar con unidades de aire acondicionado, servicios de seguridad y limpieza del centro comercial; ii) gestionar y administrar el centro comercial como negocio, a fin que funcione con estándar esperado y se entregue a los visitantes la mejor oferta de bienes y servicios, y iii) proveer servicios de publicidad y promoción del centro comercial, según cláusula Séptima de las CAPSC y 22° de las NGA;
2. Los arrendatarios deben concurrir al pago de los servicios comerciales, en la proporción que le corresponda por el local comercial arrendado, objeto del contrato, del total de las obligaciones, gastos, costos, tributos, impuestos y contribuciones de bienes raíces que

directa o indirectamente inciden o vaya a incidir, o que correspondan o deriven del respectivo centro comercial, incluyendo todos los servicios prestados por TTTTT, de conformidad a lo establecido en el capítulo noveno de las NGA;

3. El contribuyente (TTTTT) realizará planes y programas de inversión publicitaria, podrá modificarlos, realizará y decidirá las campañas de promoción específicas, elegirá a las personas o instituciones que se encargaran de ello, celebrando convenios, aprobará los gastos, etc., para lo cual se establece un fondo de promoción, al que concurren los arrendatarios en proporción a la superficie bruta del local comercial objeto del contrato (capítulo vigésimo segundo de las NGA); y

4. Por los servicios comerciales prestados y por los de publicidad y promoción, el contribuyente percibirá una remuneración del 5% del total de la prestación más IVA.

Según el análisis de las CAPSC y NGA señaladas en los números precedentes, el contribuyente se obliga a administrar y gestionar el centro comercial de su propiedad, realizando una serie de pagos correspondientes a gastos que hace por cuenta propia el arrendador y no por encargo del arrendatario, pero que éstos se obligan a financiar según la distribución acordada en base a la superficie y ubicación de cada local comercial tales como, contribuciones de bienes raíces, seguros, equipos de aire acondicionado, etc., otros gastos por concepto de remuneraciones y cotizaciones previsionales del personal de aseo y de seguridad del centro comercial, y otros asociados al funcionamiento, administración, conservación y mejoramiento de los espacios exteriores comunes, como por ejemplo, vías de circulación, estacionamientos, accesos, jardines, iluminación, etc. Los pagos que por este concepto se obligan a efectuar los arrendatarios, también se afectan con IVA puesto que obedecen a la gestión comercial del inmueble que realiza su representante.

Asimismo, el consultante realiza pagos que tienen relación con los planes y programas de inversión publicitaria que gestiona, respecto de la cual decide la oportunidad y el tipo de campaña de promoción del centro comercial, elige a las personas o instituciones que se encargaran de ello, celebrando convenios, aprobando los gastos, etc., todo lo cual, se paga con el fondo de promoción, al que concurren obligatoriamente los arrendatarios en proporción a la superficie bruta del local comercial objeto del contrato, pagos que, por la razón antedicha, también se afectan con IVA.

Según se establece, TTTTT percibirá por su gestión una remuneración equivalente al 5%, del total de los costos y gastos de tipo general detallados precedentemente, por los servicios prestados a los arrendatarios del centro comercial, gravada con IVA, por constituir ésta una actividad comercial.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo al análisis realizado precedentemente y al tenor del nuevo Contrato de Arriendo y Prestación de Servicios Comerciales que celebrará TTTTT con las tiendas y comercios que se instalen al interior de los centros comerciales de su propiedad, tenido a la vista, los servicios comerciales que se obliga a prestar, de gestión y administración de dichos centros comerciales, en opinión de este Servicio, se encuentran afectos al Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, la prestación de los servicios comerciales referidos, se encuentra gravada con el Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con el N° 2 de Art. 2°, del D.L. N° 825, de 1974, por provenir su remuneración de una actividad comprendida en el Art. 20°, N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La base imponible estará constituida por todos los pagos que, de acuerdo a las cláusulas respectivas del Contrato, se obliga a pagar el arrendatario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1208, de 03.05.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos