

**VENTAS Y SERVICIOS -NUEVO TEXTO- ART. 2, N°1, ART. 23, N°2 – LEY SOBRE
IMPUESTO A LA RENTA, ART.42, N°1 – RESOLUCIÓN EXENTA N° 6080, DE 1999. (ORD.
N° 1473, DE 31.07.2020)**

Solicita pronunciamiento sobre tributación aplicable a Fondo de Bienestar en operaciones que actúe como mandatario sin representación en caso que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación aplicable al Fondo de Bienestar de la Corporación de Fomento y la Producción en aquellas operaciones en que actúe a través de un mandato sin representación de sus afiliados para la adquisición de insumos y medicamentos a través del mecanismo que ofrece la Central de Abastecimiento del Sistema Nacional de Servicios de Salud.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su oficio Ord., el Fondo de Bienestar de Corporación de Fomento y la Producción (CORFO) es una dependencia de CORFO que debe actuar frente a terceros representada por los funcionarios legalmente facultados, y que se encuentra sometida a las normas y principios que rigen la actuación de los órganos del Estado¹. No constituye una entidad autónoma e independiente de CORFO, no es una asociación de funcionarios, ni cuenta con personalidad jurídica propia.

Expone que, atendidas las particularidades de su creación y regulación, el Fondo de Bienestar no tiene la misma naturaleza jurídica que otros servicios de bienestar² dado que no es fiscalizado por la Superintendencia de Seguridad Social sino por la Contraloría General de la República, conforme al Dictamen N° 65.202 de 1969.

En cuanto a los beneficios y conforme al artículo 16 del Reglamento que lo regula, el Fondo de Bienestar proporciona al personal auxilios médicos, paramédicos, dentales, quirúrgicos, hospitalizaciones y otros beneficios de cualquier naturaleza que la Junta determine, que se ajusten a los fines del Fondo de Bienestar, mediante atención directa, subsidios, erogaciones o prestaciones.

En este contexto, se acordó³ otorgar un beneficio o auxilio médico para sus beneficiarios, que no reportará un costo patrimonial para el Fondo de Bienestar, consistente en poner a su disposición el catálogo de medicamentos, insumos o productos farmacéuticos con los valores que informa e intermedia la Central de Abastecimiento del Sistema Nacional de Servicios de Salud (CENABAST), lo que les permitiría adquirir dichos productos a un menor valor que los precios de mercado.

Al efecto, se suscribió un mandato en virtud del cual CENABAST puede adquirir, a nombre del Fondo de Bienestar y por cualquiera de las modalidades de contratación establecidos en la Ley N° 19.886, los medicamentos, dispositivos médicos e insumos o alimentos para uso médico que se encuentren publicados en su página web.

De esta manera, contra el requerimiento que formula el Fondo de Bienestar de CORFO, CENABAST captura y consolida la demanda, realiza el proceso de compra y administra los contratos resultantes de dicho proceso de contratación. Por su parte, el proveedor del producto determinado que se trate efectúa la entrega del producto en las dependencias físicas de la CORFO, para que el documento tributario del proveedor sea emitido a nombre del Fondo de Bienestar y pagado por esta entidad.

Por la intermediación anteriormente referida CENABAST percibe un porcentaje de administración que oscila entre un 3% al 7%, según el producto o fármaco de que se trate, aplicado sobre el monto total facturado por cada proveedor, considerando montos netos, sin impuestos.

¹ Lo anterior, a partir del artículo 4° de la Ley N° 10.689 que creó el Fondo de Bienestar de la CORFO, con el objeto de conceder auxilios médicos y otros beneficios a su personal. La Ley N° 10.689 determina que los títulos que indica de la Ley N° 8.282 se aplicaran a los empleados de la Corporación de Fomento de la Producción, publicada en el Diario Oficial de fecha 22 de octubre de 1952. Posteriormente, el artículo 60 de la Ley N° 18.899 modificó el artículo 4° de la Ley N° 10.689, facultando a CORFO para traspasar al Fondo de Bienestar, en administración, los inmuebles de su dominio, de carácter deportivo y recreacional, con el objeto que los excedentes de su operación fueran destinados a las finalidades de dicho Fondo.

² Aquellos regulados por el Decreto N° 28 de 1994, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, que aprueba el Reglamento de los Servicios de Bienestar fiscalizados por la Superintendencia de Seguridad Social, a que se refiere el artículo 134 de la Ley N° 11.764.

³ La Junta de Bienestar, adoptó el Acuerdo N° 114, en sesión Ordinaria N° 229, de fecha de fecha 26 de julio de 2018, que aprobó suscribir un convenio de intermediación con CENABAST, conforme el formato que utiliza en forma estándar dicha entidad, cuyas características y forma de operar se describen en el Análisis.

Tras explicar con detalle cómo se ejecuta o hace operativo el procedimiento anterior, se solicita informar si:

- 1) Esta actividad se encuentra clasificada en el N° 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a Renta (LIR) y, en consecuencia, el Fondo de Bienestar esta exento de Impuesto de Primera Categoría (IDPC) conforme al N° 1 del artículo 40 de la LIR, sin quedar sujeto a la obligación de presentar una Declaración Anual de Impuestos a la Renta por este concepto, citando al efecto lo resuelto por este Servicio mediante Oficio N° 1306 de 2018.
- 2) La recepción de fondos de parte de los funcionarios para la adquisición de los productos intermediados no califica dentro del concepto de ingresos brutos del mandatario y, por tanto, dichas sumas no se encuentran afectas a la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales.
- 3) Al momento de hacer entrega de los productos intermediados, se pueda entregar un vale o comprobante de entrega, que en ningún caso implique una boleta de venta, por cuanto se trata de una actividad que no importa ese tipo de acto jurídico.

II ANÁLISIS

En relación con las consultas planteadas se informa lo siguiente, en el mismo orden de presentación:

- 1) Conforme al artículo 2155 del Código Civil, la rendición de cuentas es una de las principales obligaciones que contrae el mandatario en virtud del mandato, sea que haya contratado a nombre del mandante o a nombre propio.

En caso que el mandatario haya obrado a nombre propio, la rendición de cuentas comprende, entre otras obligaciones, el traspaso de todos los bienes adquiridos por el mandante en desempeño de su cometido⁴. Lo anterior constituye el cumplimiento efectivo de la obligación que contrae el mandatario de ejecutar el negocio por cuenta y riesgo del mandante, y jurídicamente, representa la prestación de lo que debe⁵.

Luego, considerando que no se ha pactado una remuneración, la ejecución del encargo y el traspaso de los medicamentos e insumos médicos a los mandantes no reporta renta alguna para el mandatario, de conformidad a la definición de “renta” contenida en el N° 1 del artículo 2° de la LIR.

Por lo mismo, es innecesario analizar la procedencia de la exención de IDPC del N° 1 del artículo 40 de la LIR.

- 2) En cuanto a los pagos provisionales mensuales obligatorios (PPMO), de acuerdo a la letra a) del artículo 84 de la LIR, la base imponible sobre la cual se debe dar cumplimiento a dicha obligación por los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus impuestos sobre renta efectiva, corresponde a un porcentaje sobre los ingresos brutos del artículo 29 de la LIR.

De acuerdo al N° 1 del artículo 2158 del Código Civil, constituye una obligación del mandante proveer al mandatario de todo lo necesario para la ejecución del mandato, obligación que se genera inmediatamente al celebrarse el contrato⁶. De resultar un exceso en los fondos provistos una vez ejecutado el encargo, el mandatario está obligado a restituir al mandante dicho exceso al rendir cuentas de su gestión⁷.

Conforme a ello, la provisión anticipada de fondos que un mandatario recibe de su mandante para la ejecución del encargo, sea el mandato con o sin representación, constituye un pasivo y no un incremento en su patrimonio que configure un ingreso bruto del artículo 29 de la LIR, que puedan generar la obligación de pagar PPMO sobre dicha suma.

Cabe señalar que este Servicio ha indicado que las sumas que se le proporcionen o bien se le reembolsen al mandante para pagar por adquisiciones efectuadas en cumplimiento de un mandato sin representación, siempre y cuando se rinda debida cuenta de éste dentro del mismo periodo tributario, no constituyen ingresos propios⁸ y no corresponde que se los incluya como tales para efectos tributarios y, por tanto, no se deben efectuar PPMO por los mismos⁹.

⁴ Stichkin, David, “El mandato civil”, Editorial Jurídica de Chile, 2008, página 401.

⁵ Ídem, página 4

⁶ Ídem, página 418.

⁷ Ídem, páginas 401 y 402.

⁸ Oficio N° 2356 de 2017.

⁹ Oficio N° 619 de 2015 y N° 3431 de 2012.

- 3) En cuanto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado al mandato y la entrega de los productos adquiridos, cabe tener presente que el artículo 2º, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) 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 números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

Al respecto, en la medida que el presente mandato no tiene la calidad de mandato comercial ni tampoco contempla una remuneración, no se configura el hecho gravado “servicio”.

Por otro lado, en cuanto al hecho gravado “venta”, el N° 1 del artículo 2º de la LIVS la define como “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

Considerando que en el presente caso 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 se transfieren al mandante dichos efectos una vez que se rinda cuenta.

Al respecto, y de acuerdo a los antecedentes, el traspaso de los medicamentos e insumos en cumplimiento de la rendición de cuentas a que se encuentra obligado el mandatario sirve para transferir el dominio de las cosas corporales muebles adquiridas por encargo del afiliado del servicio de bienestar, pero no a título oneroso, de manera que no se verificaría a su respecto el hecho gravado “venta”¹⁰.

Conforme lo expuesto precedentemente y en relación a la emisión de documentos tributarios, el resolutivo 1º de la Resolución Ex. N° 6080 de 1999, de este Servicio¹¹, instruye que en las operaciones no gravadas o exentas efectuadas con personas o entidades que no tengan la calidad de contribuyentes de la LIR o que se encuentren comprendidas en el artículo 42, N° 1, de dicha ley, deberán emitirse “boletas de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA”.

Finalmente, se precisa que el impuesto soportado en las adquisiciones que efectúe CORFO a CENABAST no da derecho a crédito fiscal, conforme dispone el artículo 23, N° 2, de la LIVS.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo expuesto, se concluye que:

- 1) La adquisición de medicamentos y otros insumos médicos por el mandatario en virtud de un mandato gratuito y sin representación, y el posterior traspaso de dominio a los funcionarios mandantes, no da origen a una renta gravada con IDPC y, en consecuencia, tampoco da origen a la obligación de presentar una Declaración Anual de Impuesto a Renta por dicho concepto.
- 2) La provisión anticipada de fondos al mandatario por los funcionarios mandantes en virtud del mandato sin representación al constituir un pasivo y no un ingreso, no se considera para el cumplimiento de la obligación de efectuar PPMO.
- 3) Tratándose de operaciones no gravadas efectuadas con personas que no tengan la calidad de contribuyentes de la LIR, o que se encuentren comprendidas en el artículo 42, N° 1, de dicha ley, deberán emitirse “boletas de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA” siempre que se cumplan los requisitos del resolutivo 1º de la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1473, de 31.07.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

¹⁰ Oficios N° 1121 y N° 1124, ambos de 2018.

¹¹ De acuerdo al resolutivo 1º, las personas naturales o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica que deban tributar de acuerdo con las normas establecidas en el Artículo N° 20 N° 1, letras a) y b), y números 3, 4 y 5 del mismo artículo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y aquellos que sean contribuyentes del impuesto establecido en el título II del D.L. N° 825, de 1974, por las operaciones que realicen que se encuentran no afectas o exentas de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, deberán otorgar por dichas operaciones las facturas o boletas que se establecen en esta Resolución, en las oportunidades que señala el artículo 55 de la citada Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.