

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 8°
LETRA N) – RES. EXENTA N° 6080, DE 1999 - OFICIOS N° 844 DE 2001, N° 5698 DE 2003,
N° 464 DE 2007 Y N° 607 DE 2010. (ORD. N° 180, DE 19.01.2021)**

Tratamiento tributario de remuneración percibida por servicios de contratación y administración de plataforma digitales.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la remuneración que percibe una empresa que presta servicios de contratación y administración de cuentas de plataformas digitales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la empresa TTTTTT SpA (TTTTTT) ha desarrollado un modelo de negocios para facilitar la administración y compra de plataformas digitales por parte de las pequeñas y medianas compañías que no pueden acceder a una tarjeta de crédito y, por tanto, no pueden contratar los distintos tipos de servicios que prestan las plataformas tecnológicas en forma directa y carecen de las aptitudes para su gestión y administración.

TTTTTT ofrece contratar los servicios de plataformas digitales a nombre propio, llenando los formularios de inscripción y realizando el pago en la web. De esta forma, sus clientes sólo deben realizar una transferencia local entre cuentas bancarias u otro medio para anticipar los fondos que cubran los gastos de la tarjeta, facilitándoles sus operaciones.

Considerando que los servicios serán utilizados por empresas en Chile, entiende que ellas son las responsables de enterar en arcas fiscales el impuesto que corresponda. Si los servicios de la plataforma virtual se encuentran gravados con impuesto adicional, se encontrarían obligados a retener el impuesto adicional en el Formulario 50 y estarían exentos de IVA. En cambio, si los servicios se encuentren exentos de impuesto adicional, se gravarían con IVA, para lo cual deben emitir una factura de compra.

Señala que la mayoría de las plataformas digitales de sus futuros clientes estará ubicada en Estados Unidos y como el Convenio para Evitar la Doble Imposición no se encuentra vigente, en principio entienden que se deberá pagar impuesto adicional y quedarían exentos de IVA.

Como el modelo de negocio busca simplificar los problemas tecnológicos de la PYME, operará a nombre propio en virtud de un mandato que les harán los clientes, el cual sería un formulario electrónico que los usuarios llenarán vía web, aceptando las condiciones del encargo y la remuneración por el mismo. Al término de cada mes, TTTTTT procederá a rendir la cuenta a sus mandantes, cobrando su remuneración por el encargo de contratar y administrar las cuentas de las plataformas digitales.

En cuanto a la remuneración entiende que, al tratarse de un mandato civil para adquirir plataformas digitales y luego asumir su administración, dicha remuneración no sería gravada con IVA, en concordancia con el Oficio N° 1114 de 2018.

Conforme lo expuesto anteriormente, formula las siguientes consultas:

- 1) ¿Cómo se debe documentar la remuneración que cobra a sus clientes por el encargo de compra y administración de plataformas digitales?
- 2) ¿Cómo documentar la rendición de cuenta cuando se trata del pago de plataformas digitales por la que se tuvo que pagar IVA?
- 3) ¿Cómo documentar la rendición de cuenta cuando se trata del pago de plataformas digitales por la que se tuvo que pagar impuesto adicional?
- 4) ¿Cómo acreditar la existencia del mandato a nombre propio ante el Servicio si se trata de un formulario web en el cual se estipula el encargo y los servicios remunerados?

II ANÁLISIS

El N° 2° del artículo 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 cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), sin perjuicio de los hechos gravados especiales asimilados a “servicios” y establecidos en el artículo 8° de la LIVS (analizados más adelante).

Por su parte, el N° 3 del artículo 20 de la LIR incluye, entre otras actividades, aquellas provenientes del comercio, correspondiendo remitirse, al efecto, al N° 4 del artículo 3° del Código de Comercio, que declara como actos de comercio, entre otros, la “comisión o mandato mercantil”. Por su parte, el contrato de mandato, con o sin representación, sólo se encontrará gravado con IVA en la medida que se trate de un mandato comercial; esto es, cuando 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.

Conforme lo anterior, el contrato que la empresa celebraría con sus clientes Pyme correspondería a un contrato de mandato de carácter civil (no comercial), sin representación, en virtud del cual la empresa mandataria contrata a nombre propio los servicios que prestan plataformas digitales extranjeras, administrando el pago de las cuentas respectivas.

Se trata de un mandato civil atendido que la contratación de los servicios de plataformas digitales y administración de las cuentas de sus clientes constituyen operaciones civiles, no descritas en el artículo 3° del Código de Comercio y tampoco clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR, debiendo, por tanto, clasificarse en el N° 5 de dicho artículo.

Luego, la comisión o remuneración cobrada por la empresa a sus clientes por el encargo descrito precedentemente no se encuentra gravada con IVA¹ correspondiendo que la empresa, en cuanto mandataria y por la prestación de sus servicios, emita facturas no afectas o exentas de IVA conforme lo instruido en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

De otro lado, por tratarse de un mandato sin representación, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio y, sólo una vez que rinda cuenta del encargo, se transfieren los efectos de cumplir dicho encargo².

En cuanto a la rendición de cuentas, este Servicio ha resuelto reiteradamente³ que la recuperación de gastos incurridos por el mandatario al contratar servicios por cuenta de terceros no constituye un hecho gravado con IVA, por no configurarse a su respecto el hecho gravado “servicio”, conforme a lo dispuesto en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS.

De este modo, no corresponde que la empresa emita factura recargando el IVA por la rendición de dichos desembolsos ni tampoco que emita factura no afecta o exenta de IVA, regulada en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999, debiendo utilizar para ese fin cualquier otro documento interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la operación de que se trata.

Precisado lo anterior y no obstante los escasos antecedentes aportados, en cuanto a la compra y administración de “plataformas digitales” efectuada a nombre propio por TTTT, llenando los formularios de inscripción y realizando el pago en la web, es posible señalar lo siguiente:

- 1) Los servicios de que trata su presentación y contratados por la empresa mandataria, a su propio nombre, a un prestador domiciliado o residente en el extranjero y utilizados en Chile, en principio pueden encontrarse gravados con impuesto adicional, de acuerdo al artículo 59 de la LIR, o con IVA, conforme a la letra n)⁴ del artículo 8° de la LIVS.
- 2) Con todo, de acuerdo al N° 7⁵ de la letra E) del artículo 12 de la LIVS, se encuentran exentos de IVA los ingresos afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados o utilizados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

En lo fundamental, el propósito del artículo 12, letra E), N° 7, de la LIVS, es que los servicios prestados o utilizados en Chile, afectos tanto a IVA como al impuesto adicional del artículo 59 de la LIR, sólo paguen uno de los dos tributos.

Por lo tanto, si los pagos efectuados por TTTT a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile por los servicios señalados precedentemente no están afectos a impuesto adicional, opera lo dispuesto en el artículo 12, letra E), N° 7, de la LIVS, quedando dichos pagos afectos a IVA.

¹ Oficios N° 844 de 2001, N° 5698 de 2003, N° 464 de 2007 y N° 607 de 2010.

² Oficio N° 1114 de 2018.

³ Oficios N° 3846 de 2001, N° 1431 de 2008 y N° 1093 de 2020.

- 3) Conforme lo anterior, supuesto que los servicios contratados y pagados por TTTT a su propio nombre se encuentren afectos a impuesto adicional, y a diferencia de lo señalado en su presentación, dicho impuesto debe ser retenido y enterado por la mandataria (no por sus clientes) a través del formulario 50, mismo documento que permitirá acreditar su pago.
- 4) En caso contrario, si los servicios contratados y pagados por TTTT a su propio nombre, prestados por una plataforma sin domicilio ni residencia en Chile y prestados o utilizados en Chile⁶, se encuentran gravados conforme la letra n) del artículo 8° de la LIVS, TTTT deberá considerar las siguientes reglas:
- a) Los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que presten los servicios gravados comprendidos en la letra n) del artículo 8° de la LIVS, para ser utilizados en el territorio nacional, deben inscribirse en el régimen de tributación simplificada establecido en el Párrafo 7 bis de la LIVS, el cual los habilita para declarar y pagar el IVA que grava tales servicios, siempre que dichos servicios sean prestados a personas naturales y personas jurídicas no contribuyentes de IVA.
- b) En caso que el proveedor extranjero no se encuentre inscrito en el régimen simplificado de tributación, las personas jurídicas beneficiarias de alguno de los servicios contemplados en la letra n) del artículo 8° de la LIVS, y que no sean contribuyentes de IVA, podrán solicitar a este Servicio que se les autorice, mediante resolución, para retener y pagar el IVA que grava tales servicios⁷.

En el presente caso, los referidos servicios serían pagados por TTTT, empresa mandataria chilena, no contribuyente de IVA (atendido que no realiza ventas o servicios gravados con la LIVS, como se expuso en los párrafos precedentes).

- c) Al respecto, se hace presente que, conforme instruye la Resolución Ex. N° 67 de 2020⁸, los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que opten por un periodo tributario trimestral para declarar y pagar el IVA, en forma excepcional y únicamente por ese primer período, podían inscribirse en el régimen de tributación simplificada, declarar y pagar hasta el 20 de octubre de 2020 el IVA devengado en el mes de junio de 2020, adicionándolo al IVA devengado en el tercer trimestre fijo de 2020, correspondiente a los meses de julio, agosto y septiembre.

Por tanto, TTTT (persona jurídica no contribuyente de IVA) puede solicitar a este Servicio la autorización para retener y enterar el IVA que grava los servicios de la letra n) del artículo 8° de la LIVS con posterioridad al 20 de octubre del 2020, dado que los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile tenían plazo hasta dicha fecha para inscribirse, junto con declarar y pagar el IVA retenido y devengado en los periodos tributarios junio, julio, agosto y septiembre.

⁴ Letra agregada por el artículo tercero, N° 4, letra g), de la Ley N° 21.210

⁵ El artículo tercero, N° 7, letra a), de la Ley N° 21.210, intercaló en el N° 7, entre las expresiones “servicios prestados” y “en Chile”, la expresión “o utilizados”.

⁶ Ver primer párrafo del apartado 2.1. de la Circular N° 42 de 2020

⁷ Circular N° 42 de 2020.

⁸ Regula el procedimiento de inscripción en el régimen de tributación simplificada del párrafo 7° bis de la LIVS.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Por los ingresos que perciba la mandataria en cumplimiento del encargo de contratar los servicios prestados por plataformas digitales y administrar las cuentas de sus mandantes, corresponde emitir facturas de ventas y servicios no gravados o exentos de IVA, establecidas mediante Res. Ex. N° 6080, de 1999.
- 2) La rendición de cuentas que haga la mandataria por los desembolsos en que incurra por los servicios contratados en el ejercicio del encargo, respecto de los cuales la empresa no tiene la calidad de prestador, no se encuentra 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, sin perjuicio de que se individualicen y se acompañen los comprobantes que respaldan los pagos realizados en cumplimiento del encargo.
- 3) Respecto de los servicios prestados por plataformas digitales extranjeras y que se encuentren gravados con IVA de conformidad con la letra n) del artículo 8°, de la LIVA, al no ser la mandataria contribuyente de dicho impuesto, corresponde que éste sea retenido y enterado por dichas plataformas, según el procedimiento establecido en el párrafo 7°, de la LIVA.
- 4) Respecto de los servicios prestados por las plataformas digitales que se encuentren gravados con el impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, corresponde que dicho impuesto sea retenido y enterado por la mandataria mediante formulario 50, documento que le permitirá acreditar su pago.
- 5) La existencia del mandato a nombre propio que, según señala, se suscribe en formulario web que no se adjunta, en el cual se estipularía el encargo y los servicios remunerados, se puede acreditar mediante cualquier medio de prueba contemplado en la ley que pueda verificar este Servicio, como por ejemplo la confirmación que la empresa haga a sus clientes del encargo, a través de correo electrónico dirigido al correo que sus clientes tengan registrado ante este Servicio para ser notificados.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 180, de 19.01.2021
Subdirección Normativa
Dpto. Impuestos Indirectos