

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2, N°2, ART. 8 – LEY SOBRE
IMPUESTO DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS, ART. 1°, N° 3 – RESOLUCIÓN EXENTA
N° 6080 DE 1999 – OFICIOS N° 693, DE 2018; N° 2934, DE 2012; N° 2061, DE 2012; N°
2852 Y 328, AMBOS DE 2011. (ORD. N° 243, DE 04.02.2020)**

Consulta sobre diversas situaciones tributarias que se indican.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre sobre diversas situaciones tributarias que se indican.

I.- ANTECEDENTES:

El señor Director de la Dirección de Grandes Contribuyentes expone que con fecha 03.05.2019 se recibió en dicha Dirección una presentación efectuada por los señores AAAA y BBBB, en representación de CCCC S.A. (en adelante, el “contribuyente”, la “sociedad” o “CCCC”), solicitando la confirmación de los criterios que se exponen.

En dicha presentación se señala que CCCC, en su calidad de sociedad matriz del Grupo de Empresas CCCC (en adelante, el “Grupo”), se encuentra analizando una estructura interna que le permita facilitar la administración de los pagos de todo tipo, tales como pagos a proveedores y subcontratistas, remuneraciones, impuestos, etc., que realizan las distintas empresas que forman parte del Grupo (en adelante, las “Sociedades Operativas”).

Para efectos de lo anterior, el Grupo constituiría una sociedad gestora de pagos (la “Sociedad Gestora”) cuyo único giro u objeto sería operar como centro pagador y administrador de los fondos de las Filiales Operativas, en representación y por cuenta y riesgo de estas últimas, en calidad de mandatario civil. La Sociedad Gestora sólo ejercería la referida función respecto de las Filiales Operativas, y por tanto se excluiría expresamente la posibilidad de actuar como mandataria de sociedades que no forman parte del Grupo.

Para dicho efecto, la Sociedad Gestora celebraría un contrato de mandato civil, con representación, con cada una de las Filiales Operativas (el “Mandato”). En virtud del Mandato, cada Filial Operativa encargaría a la Sociedad Gestora pagar todas sus obligaciones y, en caso de existir un remanente de flujos disponible, invertir dicho remanente por cuenta y riesgo del mandante.

Al inicio del Mandato, las Filiales Operativas (en calidad de mandantes) efectuarían una provisión de fondos a la Sociedad Gestora para el cumplimiento de su encargo. Además, durante la vigencia del Mandato, las Filiales Operativas le provisionarían diariamente todos sus flujos de dinero disponibles.

Hace presente que, considerando que la Sociedad Gestora podría tener saldos en exceso de fondos provisionados por algunas Filiales Operativas en sus cuentas bancarias, han analizado la posibilidad de que el Mandato que se celebre entre cada Filial Operativa y la Sociedad Gestora incluya el encargo de administrar estos saldos de la siguiente forma:

- a) Mediante la realización de inversiones en instrumentos bancarios de renta fija, en la medida que éstos permitan su rescate inmediato, de manera que estos saldos sean empleados para su finalidad principal (pago de obligaciones).
- b) Mediante la utilización de los saldos de fondos provisionados por otras Filiales Operativas del Grupo.

En virtud del Mandato, cada Filial Operativa facultaría a la Sociedad Gestora para utilizar todo o parte de los fondos que hubiere provisionado y no se hubieren destinado a pagar obligaciones de la respectiva sociedad, para solventar el pago de las obligaciones de otras Filiales Operativas del Grupo cuyas provisiones de fondos fueren insuficientes para estos efectos, a cambio de un interés.

Se señala que los intereses que cobraría la Filial Operativa con superávit de fondos a aquella con déficit de fondos serían de mercado y se determinarían considerando los promedios diarios de los saldos de flujos provisionados por cada Filial Operativa. Los intereses devengados y/o adeudados por cada Filial Operativa se documentarían en la liquidación mensual que realizaría la Sociedad Gestora.

Al término de cada mes, la Sociedad Gestora rendiría cuenta de su gestión a las Filiales Operativas a través del documento denominado liquidación mensual de rendición de cuentas (en adelante la “Liquidación”), informando: (i) el monto de los pagos realizados en su representación con fondos previamente provisionados por la respectiva mandante; (ii) el monto de los pagos realizados en su representación con cargo a fondos provisionados por otra Filial Operativa; (iii) el monto de los intereses devengados por dicho concepto; (iv) el monto de los intereses devengados en virtud de inversiones en instrumentos bancarios; (v) el monto de los intereses devengados en virtud de la utilización de sus fondos para solventar pagos de otras Filiales Operativas; y (vi) los remanentes de provisiones de fondos para el período siguiente.

La Sociedad Gestora recibirá una remuneración mensual por el cumplimiento de su encargo, en los términos y condiciones fijadas en el Mandato. Esta remuneración, junto con los gastos propios del ejercicio de sus funciones como mandatario, serán los únicos registros que realizará la Sociedad Gestora en su estado de resultados. Todas las operaciones realizadas por la Sociedad Gestora en cumplimiento de los distintos mandatos (al ser todos bajo la modalidad de encargo con representación), se radicarán directamente en las Filiales Operativas como si ellas las hubieran celebrado directamente y contabilizadas de forma acorde.

En virtud de los argumentos expuestos, solicita que se confirmen los siguientes criterios:

1. Que las remuneraciones que las Filiales Operativas paguen a la Sociedad Gestora por el cumplimiento de su Mandato no se encontrarían afectas a IVA. Por lo tanto, la Sociedad Gestora deberá emitir facturas exentas o no gravadas con IVA para el cobro de su remuneración.
2. Que la estructura propuesta no gatillaría la aplicación del ITE.
3. Que las Filiales Operativas debieran reconocer como ingreso el rendimiento de las inversiones y como gasto los pagos e intereses, por operaciones que realice la Sociedad Gestora por cuenta y a nombre de cada una de ellas. De acuerdo a la normativa civil aplicables, estas operaciones se radicarán directamente en los registros de las Filiales Operativas y estarán suficientemente respaldadas por la Liquidación mensual emitida por la Sociedad Gestora sin que resulte necesaria la emisión de facturas u otra documentación tributaria.

II.- ANÁLISIS:

Las consultas se analizarán y responderán en el mismo orden planteado.

1.- En cuanto al Impuesto al Valor Agregado:

El artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974 grava con IVA las ventas y los servicios. A su vez, el artículo 2°, N° 2 de dicho 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 cualquier*

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.

A su vez, el Código de Comercio en su artículo 3°, N° 4 y 7, respectivamente, dispone que son actos de comercio, entre otros, la “comisión o mandato mercantil” y los realizados por “agencias de negocios”.

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, aquellos en 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 artículo 233, del Código de Comercio.

De esta manera, al no tener como objeto una operación mercantil, el mandato en análisis no tendría la calidad de hecho gravado “servicio”, por no tener la calidad de mandato comercial.

Por otro lado, en relación a las agencias de negocios, cabe señalar que éstas son empresas que suponen una organización estable, que puede prestar servicios a distintas personas a la vez, y cuyo objetivo es facilitar a sus clientes la ejecución de sus negocios, a través de la prestación de una serie de servicios de la más variada índole, tanto civiles como mercantiles y pudiendo realizar por sí misma las operaciones encargadas, pero por cuenta ajena. Adicionalmente, este Servicio se ha pronunciado reconociendo que para estar en presencia de una agencia de negocios mercantil debe tratarse de una empresa abierta al público, esto es, que ofrezca sus servicios al mercado¹.

Por lo anterior, los servicios señalados en su presentación, en la medida que no sean prestados al público general, sino únicamente a sociedades de su grupo empresarial, no verificarían un elemento necesario para que su prestador sea considerado agencia de negocios, no encontrándose, por tanto, gravados con IVA.

Conforme a lo expuesto, por la remuneración respectiva deberán emitirse los documentos tributarios establecidos en la Resolución Exenta N° 6080 de 1999.

Finalmente, cabe señalar que se estima que la actividad realizada no transformaría a la mandante ni a la mandataria en una sociedad de inversión o capitalización².

2.- En cuanto al Impuesto de Timbres y Estampillas:

De acuerdo al artículo 1°, N° 3 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, se grava cualquier “documento” que contenga una operación de crédito de dinero.

A su turno, conforme al artículo 1° de la Ley N° 18.010, constituyen operaciones de crédito de dinero aquellas por las cuales una de las partes entrega o se obliga a entregar una cantidad de dinero y la otra a pagarla en un momento distinto de aquel en el que se celebra la convención.

Al respecto, y en virtud de una reiterada jurisprudencia, se ha entendido que el Impuesto de Timbres y Estampillas es un impuesto esencialmente “documental”, de suerte que lo gravado

¹ Oficios Ord. N° 1711 de 2016; N° 0247 de 2014, entre otros.

² Aplicando lo señalado en Oficio N° 2525 de 2013

no es la operación de crédito de dinero en sí misma sino el documento que da cuenta de ella cuando es suscrito por ambas partes³.

Considerando que en el presente caso no se darían los supuestos anteriores, debe concluirse que la operación no da origen al Impuesto de Timbres y Estampillas.

Cabe señalar que, en su oportunidad, y de acuerdo a las cláusulas estipuladas en el contrato, este Servicio resolvió que un mandato podía dar origen al referido impuesto, en circunstancias bien específicas:

- El cliente otorgaba un mandato a un banco para que este último pagase anticipadamente las facturas de proveedores del cliente.
- El cliente no provisionaba fondos, de suerte que el mandatario pagaba las cuotas con fondos propios.
- Junto con reintegrar los fondos invertidos por el mandatario, el cliente se obligaba a “remunerar” el mandato, remuneración que se pagaba expresamente bajo el “concepto de interés”.

En ese caso, y a la luz de otras consideraciones, se estimó que el mandato envolvía una verdadera operación de crédito (donde el mandatario entrega una cantidad de dinero y el mandante se obliga a devolverla)⁴.

En el caso analizado, no se darían los supuestos recién señalados, de suerte que el mandato con provisión de fondos, suscrito por las partes, no constituye una operación de crédito de dinero gravada con Impuesto de Timbres y Estampillas.

En nada afecta lo anterior el hecho de permitirse al mandatario prestar con interés los saldos o excesos, a otras sociedades del Grupo; a menos que los referidos préstamos, a su turno, consten en documentos suscritos por ambas partes.

3.- En cuanto a la Ley sobre Impuesto a la Renta:

Conforme a lo dispuesto en el artículo 2°, N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), en relación a los artículos 28 del Código Tributario, 233 y siguientes del Código de Comercio y 1448, 2116 y siguientes del Código Civil, el mandato con representación implica que los efectos de los actos y contratos celebrados en virtud del mismo radican en su mandante, en lugar del mandatario.

En dicho sentido se ha pronunciado este Servicio en Oficios N° 693, de 2018; N° 2934, de 2012; N° 2061, de 2012; N° 2852 y 328, ambos de 2011, entre otros.

De esta manera, resulta efectivo que las Filiales Operativas –al celebrar con la Sociedad Gestora un contrato de mandato con representación, por medio del cual, todos los efectos legales se radican en el patrimonio de las Filiales Operativas– son quienes deben reconocer como ingreso el rendimiento de las inversiones y como gasto los pagos e intereses, por operaciones que realice la Sociedad Gestora por cuenta y a nombre de cada una de ellas.

Cabe precisar que, los gastos que pretendan considerar para efectos de disminuir la renta líquida imponible, conforme a los artículos 29° a 33° de la LIR, deberán cumplir íntegramente con los requisitos establecidos en el artículo 31° de dicho cuerpo normativo

³ Por ejemplo, Oficio Ord. N° 3558 de 2016.

⁴ Oficio N° 688 de 2005.

para su deducción, como se ha manifestado en los Oficios N° 2934, de 2012 y N° 2111, de 2009.

III.- CONCLUSIÓN:

Conforme a lo expuesto en lo precedente cabe concluir, respecto de las consultas formuladas, respectivamente:

1. El contrato de Mandato descrito no se encontraría gravado con IVA, por no constituir un mandato comercial; ni verificar la Sociedad Gestora los requisitos para ser considerado como una agencia de negocios. Por la remuneración respectiva, deberán emitirse los documentos tributarios establecidos en la Resolución Exenta N° 6080 de 1999.
2. En el caso analizado, el mandato con provisión de fondos, suscrito por las partes, no constituiría una operación de crédito de dinero gravada con Impuesto de Timbres y Estampillas.
3. Las Filiales Operativas deben reconocer como ingreso el rendimiento de las inversiones y como gasto los pagos e intereses, por operaciones que realice la Sociedad Gestora por cuenta y a nombre de cada una de ellas en virtud del respectivo contrato de mandato con representación.

Se hace presente que las conclusiones contenidas en el presente oficio solo se circunscriben a los mandatos con representación, no siendo extensibles a los mandatos sin representación, caso para el cual el análisis podría ser distinto.

Resulta importante que los fondos provisionados por las Sociedades Operativas a la Sociedad Gestora –tanto al inicio del mandato como diariamente durante su vigencia– sean acreditables en cuanto a su origen, monto y naturaleza, y en el caso que corresponda, que hayan tributado de conformidad a las reglas generales.

Sin perjuicio de lo señalado, atendidas las razones entregadas por el contribuyente como sustento de la reestructuración, en una eventual fiscalización, al contribuyente se le podría solicitar aportar los medios de prueba que las acrediten, así como la existencia de correlación entre las razones entregadas y la efectiva celebración de los contratos descritos, y la existencia de resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del mero aprovechamiento tributario.

Finalmente, lo señalado es sin perjuicio de la revisión y verificación de los hechos y antecedentes previamente analizados, en las instancias de fiscalización que correspondan.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 0243, de 04.02.2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos