

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 2, ART. 8 Y ART. 52 – RENTA –
ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20 N° 3 Y ART. 31 – CÓDIGO DE
COMERCIO, ART. 3 N° 4 Y 6 Y ART. 233
(ORD. N° 355, DE 19.02.2020)**

Tratamiento tributario aplicable a un mandato sin representación.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable a un mandato sin representación.

I.- ANTECEDENTES:

Señala en su presentación, la cual fue posteriormente complementada que, en su calidad de asesor tributario de XXXXX, ha recibido consultas relacionadas con la tributación del servicio de venta de pasajes de transporte de pasajeros que prestaría una persona natural o jurídica dedicada a dicha actividad a través de un mandato sin representación, a favor de una empresa de transportes (mandante).

Expone que la rendición de cuentas incluirá la obligación del mandatario de traspasar al mandante todos los derechos y efectos que le correspondan a éste último por la ejecución del mandato y que no se hayan radicado directamente en su patrimonio. Del mismo modo, el mandante deberá asumir en dicha ocasión cualquier obligación contraída por el mandatario por cuenta y riesgo del mandante durante la ejecución del mandato y reembolsarle los gastos no cubiertos por la provisión de fondos en que haya incurrido y que hayan sido necesarios para el cumplimiento del objeto del mandato.

Producto del mandato sin representación que pretende suscribir con un tercero, le surgen algunas dudas, respecto de las cuales solicita confirmar, lo siguiente:

- a) La rendición de cuenta que debe efectuar el mandatario, por los servicios contratados en su nombre por cuenta de su mandante, en virtud de un contrato de mandato sin representación, no constituye un hecho gravado básico o especial para efectos del Impuesto al Valor Agregado.
- b) Atendido lo anterior el mandatario, por la rendición de cuentas no debe emitir factura afecta, o factura no afecta o exenta de IVA, ya que la rendición y/o cobro de estos valores, no obedece a la prestación de un servicio, pudiendo emitir cualquier otro documento de carácter interno.
- c) El mandante podrá rebajar el gasto de la remuneración (honorario) del mandato, así como los gastos incluidos en la rendición de cuenta que envía el mandatario, asumiendo que cuenta con todos los requisitos y los comprobantes de respaldo.
- d) Por último, que la remuneración que cobra el mandatario, sería en principio un servicio afecto con IVA, por corresponder a una 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 Nos 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

II.- ANÁLISIS:

Según lo señalado en la presentación y en el borrador de contrato de mandato adjunto, la mandante, sociedad dedicada al transporte terrestre de pasajeros a nivel nacional requiere contratar un mandatario que realice la venta de pasajes en ciudades en las cuales la mandante carece de oficinas.

Para ello, pretende suscribir con terceros un contrato de mandato, sin representación, en virtud del cual confiará a éstos, en calidad de mandatarios el servicio de distribución de boletos de transporte.

Al respecto, los contratos de mandato en general pueden ser con representación o sin representación. Cuando en un contrato de mandato el mandatario es representante del mandante, el contrato es denominado mandato con representación. En este caso, el efecto de los contratos que el mandatario celebre con terceros, se produce en el mandante y no en el mandatario. Por el contrario, cuando el mandatario contrata a nombre propio y no a nombre del mandante, el contrato es denominado mandato sin representación y los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio, y sólo una vez que rinde cuenta, se transfiere al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo.

En cuanto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a este tipo de contratos, cabe tener presente que el Art. 8°, del D.L. N° 825, grava con el tributo en comento, las ventas y los servicios.

A su vez, el Art. 2°, N° 2, del citado 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 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”.

Concordante con lo anterior, 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, 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 Art. 233, del Código de Comercio.

La remuneración del mandatario consiste, conforme a la cláusula cuarta del borrador acompañado, en la diferencia de precio entre el valor corriente de los boletos al público general y un precio con descuento que la mandante proporciona a la mandataria internamente.

Conforme se ha pronunciado este Servicio¹, dicha remuneración se rebajará como gasto en el ejercicio en que se encuentre pagado o adeudado de acuerdo a lo pactado entre mandante y mandatario y siempre que cumpla con los requisitos del artículo 31° de la LIR.

Además de lo anterior, procede señalar que toda suma que supere los gastos efectivamente incurridos en el ejercicio del mandato, constituiría remuneración del mandatario, la que estará gravada de acuerdo a las reglas generales de la LIR, teniendo presente la facultad del Servicio de Impuestos Internos de tasar el valor del servicio prestado, en este caso, el ejercicio del mandato, contenida en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario.

En el contexto del borrador de contrato acompañado se aprecia que la rendición de cuentas de la mandataria a la mandante se materializaría, principalmente, con la entrega diaria de la totalidad del dinero y documentos recaudados diariamente en la venta de pasajes mediante depósito en la cuenta corriente de la mandante (N° 2 de la cláusula octava) y la elaboración, con la intervención de ambas partes, de un “estado de pago” o liquidación mensual.

De los términos de dicho borrador no se desprende que la mandataria esté instruida o facultada para contratar servicios a favor de la mandante. No obstante, de así ocurrir, el reembolso de dichos gastos no constituiría un hecho gravado con IVA, debiendo cumplirse con los requisitos copulativos que este Servicio ha señalado², a saber:

- Que exista un mandato por parte del que encarga el servicio, para los efectos de proceder a la contratación de terceros por cuenta suya;
- Que las remuneraciones que se paguen no correspondan a personal dependiente del que presta el servicio;
- Que las sumas pagadas a terceros por cuenta de quien encarga el servicio se registren en la contabilidad en cuentas especiales, con indicación del nombre del beneficiario, de modo que las cuentas que representen estos gastos reembolsables no demuestren ni pérdidas ni ganancias;
- Que el gasto se individualice y compruebe con documentación fidedigna, no aceptándose anotaciones globales o estimativa; y

¹ Oficio Ord. N° 1114 de 2018.

² Oficio Ord. N° 2007 de 1996.

- Que en las facturas que emita el prestador del servicio se deje constancia clara y precisa de las diferentes partidas de gastos reembolsables.

Si no ha efectuado la rendición de cuentas el mandatario, dichos desembolsos constituirán una cuenta por cobrar para el mandante, resultando improcedente que este pueda deducir cualquier desembolso como gasto antes de efectuada dicha rendición, y solo una vez que el mandatario proceda a rendir su cuenta y traspase los efectos de los actos celebrados a nombre propio al patrimonio del mandante, esa cuenta por cobrar podrá ser liquidada y deducida como gasto, en la medida que los gastos efectuados cumplan con los requisitos del artículo 31° de la LIR³.

III.- CONCLUSIÓN:

Cabe concluir en relación a sus consultas, en el orden planteado, que:

- a) La recuperación de gastos en que eventualmente incurra el mandatario por los servicios contratados por cuenta de su mandante, no se encuentra gravada con IVA, ya que las sumas reembolsadas por ese concepto mediante una rendición de cuentas, no remuneran la prestación de un servicio por parte del mandante al mandatario, constituyendo meros reembolsos de gastos, efectuados en cumplimiento de las obligaciones objeto del mandato.

Sin perjuicio de ello, para que dichas sumas sean aceptadas como tales el contribuyente debe dar cumplimiento a los requisitos señalados en el cuerpo de este oficio

- b) Considerando lo anterior, no procede emitir por las sumas reembolsadas, factura afecta a IVA o factura no afecta o exenta de IVA, ya que conforme al Art. 52°, del D.L. N° 825 y a las instrucciones impartidas en Res. Ex. N° 6080 de 1999, dicha documentación sólo procede, en lo pertinente, cuando se está en presencia de la prestación de un servicio, ya sea gravado en el primer caso o no afecto o exento de IVA, en el segundo.
- c) Respecto de su consulta relativa a si procede que el mandante rebaje como gasto la remuneración del mandatario, así como los gastos incurridos con motivo de la ejecución del encargo, cabe manifestar que en lo que dice relación con la remuneración del mandatario, procederá su rebaja como gasto en el ejercicio en que se encuentre pagada o adeudada de acuerdo a lo pactado entre mandante y mandatario y siempre que cumpla con los requisitos del artículo 31° de la LIR. Ello, sin perjuicio que toda suma que supere los gastos efectivamente incurridos en el ejercicio del mandato, constituiría remuneración del mandatario, la que estará gravada de acuerdo a las reglas generales de la LIR.
- d) Finalmente, respecto de la tributación con IVA de la remuneración que cobra el mandatario, se advierte que los encargos encomendados por su mandante constituyen operaciones mercantiles en los términos del artículo 3°, N° 4 y 6, en relación al artículo 233 del Código de Comercio, comprendidas en el artículo 20°, N° 3 de la LIR, razón por la cual dicha remuneración se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado, conforme a lo dispuesto en el Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 2, del D.L. N° 825 de 1974.

RICARDO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N° 0355, de 19-02-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

³ Oficio Ord. N° 1114 de 2018.