

# IMPORTANTES CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS DEL CONTRATO DE MANDATO CON Y SIN REPRESENTACIÓN

RODRIGO WINTER S.<sup>24</sup> Y PEDRO LECAROS S.<sup>25</sup>

## RESUMEN

El presente trabajo analizará algunas de las diferencias que se originan desde un punto de vista tributario en el contrato de mandato con y sin representación, especialmente en relación a aspectos como el IVA crédito fiscal en los actos o contratos celebrados por el mandatario, los resultados tributarios que se generen en durante la vigencia del mandato, el impuesto adicional al momento de rendir cuentas, el impuesto de timbres y estampillas en el mandato sin provisión de fondos, y la aplicación de Convenios de Doble Imposición, entre otros.

## I ASPECTOS LEGALES

El Mandato se encuentra definido en el artículo 2116 del Código Civil que dispone *“El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que confiere el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general, mandatario”*.

Es decir, el mandato es un acto jurídico por medio del cual un tercero puede actuar por cuenta y riesgo del mandante, radicando las consecuencias de su actuar en el patrimonio del mandante a través de un acto denominado rendición de cuentas.

<sup>24</sup> Abogado Pontificia Universidad Católica de Chile; LLM en Tributación Internacional Universidad de Florida; Magíster (c) Derecho de la Empresa Universidad Católica de Chile; Magíster Derecho Tributario Universidad de Chile.

<sup>25</sup> Abogado Pontificia Universidad Católica de Chile.

Las distintas modalidades que puede adoptar el contrato de mandato han sido una materia largamente estudiada por diversos tratadistas. El análisis en detalle de cada una de ellas excede el propósito del presente trabajo. No obstante lo anterior, a continuación enunciaremos algunos aspectos legales del contrato de mandato que resultan relevantes para el presente análisis.

#### A. *Mandato con o sin representación*

La representación es un elemento de la naturaleza del mandato, no de su esencia. La definición del artículo 2116 del Código Civil no la contempla en forma alguna ni se refiere a ella. Además, el artículo 2151 dispone que el mandatario puede, en el ejercicio de su encargo, contratar a su propio nombre, en cuyo caso no obliga respecto de terceros al mandante.

Si el mandatario contrata a su propio nombre, lo que es lícito según acaba de verse, no hay representación, tanto porque es esencial a ésta que se contrate a nombre de otro<sup>26</sup>, cuanto porque el artículo 2151 del Código Civil dice expresamente que actuando el mandatario a nombre propio no obliga respecto de terceros al mandante, lo que implica rechazar toda idea de representación<sup>27</sup>.

De este modo, en el caso que el mandato sea con representación, los efectos del acto o contrato quedarán radicados directa e inmediatamente en el patrimonio del mandante.

Tal como veremos en detalle más adelante, desde un punto de vista tributario, el mandato con representación implicará que todas las facturas que se emitan por los vendedores o prestadores de servicios en virtud de aquellos actos o contratos gestionados por el mandatario en representación del mandante, deberán realizarse a nombre del mandante y no del mandatario. Asimismo, todos los resultados de utilidad o pérdida que se encuentren asociados a estas actividades, repercutirán en el patrimonio del mandante y no del mandatario.

Por el contrario, en el mandato sin representación, los efectos del acto o contrato se radicarán en el patrimonio del mandatario, y sólo una vez que éste rinda cuenta de su labor, se transferirán las obligaciones y derechos del patrimonio del mandatario al del mandante. Ello implicará

<sup>26</sup> Artículo 1448 del Código Civil.

<sup>27</sup> STITCHKIN BRANOVER, DAVID. "El mandato civil". Quinta edición actualizada por Gonzalo Figueroa Yañez. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2008, p. 50.

que las facturas se emitirán a nombre del mandatario y éste deberá declarar en su propio patrimonio los efectos de los actos o contratos realizados en representación del mandante, debiendo traspasar los resultados al momento de rendir cuentas.

No obstante lo anterior, en el contrato de mandato, el mandatario siempre se hace cargo del negocio *por cuenta y riesgo del mandante*<sup>28</sup>. En este sentido, el negocio que se encomienda al mandatario puede resultar beneficioso o perjudicial, riesgo este ineludible, pues las circunstancias que lo producen escapan, en la mayoría de los casos a la previsión del hombre.

Pues bien, estos riesgos y la responsabilidad derivada de la gestión del mandatario, no afectarán al mandante en definitiva, ya que el negocio no lo gestiona para sí mismo, sino por cuenta y riesgo del mandante, de manera que será éste quien aprovechará los beneficios o soportará las pérdidas, como si el negocio lo hubiera realizado personalmente, por sí mismo.

La expresión "de cuenta y riesgo" significa "bajo su responsabilidad", y en derecho, por cuenta de una persona significa que sólo a esa persona corresponden los productos o beneficios de la cosa o negociación, como asimismo, a ella pertenecen su pérdida o deterioro; y riesgo es el acontecimiento incierto que puede hacer desmerecer la misma cosa o negociación y aun destruirla. Por consiguiente, la expresión "por cuenta y riesgo de una persona" establecida en un contrato, significa que a ella corresponde la responsabilidad de la cosa<sup>29, 30</sup>.

Esta importante distinción entre mandato con y sin representación, ha sido ampliamente reconocida por el Servicio de Impuestos Internos<sup>31</sup>, Tratadistas y los Tribunales de Justicia nacionales.

Por último es importante tener presente que en el derecho comparado no siempre se distingue entre el mandato con o sin representación, considerando algunas legislaciones la representación como un elemento esencial del contrato de mandato, sin el cual éste no produce efectos o degenera en un contrato diferente<sup>32</sup>.

<sup>28</sup> Art. 2116 del Código Civil.

<sup>29</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia, Chile, t. XXIV, sec. 1°, 1956. p. 484.

<sup>30</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 47.

<sup>31</sup> Oficio N° 328 de 2011, Oficio N° 148 de 2012 ambos del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>32</sup> En el derecho francés, véase Laurent, Aubry et Rau, Baundry Lacantinerie y otros.

## B. Otras características del contrato de mandato

### B.1. Contrato consensual

Por regla general el mandato es un contrato consensual, por lo tanto requiere para su perfeccionamiento el mero consentimiento del mandante y del mandatario, sin necesidad de formalidades de ningún tipo. En otras palabras, la voluntad del mandante de confiar la gestión de un negocio al mandatario, y la voluntad de este de aceptar el encargo, puede manifestarse tácitamente<sup>33</sup>.

En este sentido, el Código Civil en su artículo 2123 es enfático al señalar que: “El encargo que es objeto del mandato puede hacerse por escritura pública o privada, por cartas, verbalmente, o de cualquier otro modo inteligible, y aun por la aquiescencia tácita de una persona a la gestión de sus negocios por otra...”.

Por otra parte, la Ley<sup>34</sup> dispone que todo acto en ejecución del mandato implica una aceptación tácita de este.

Sin perjuicio de lo anterior, como es natural, pareciera ser conveniente celebrar el contrato de mandato al menos por escrito, con el objeto de poder contar con un medio de prueba<sup>35</sup> ante una eventual fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos.

En este contexto, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado<sup>36</sup> que “la carga de tener que probar la existencia del mandato recaerá siempre en el contribuyente que lo alega, conforme a las reglas generales ya dadas y teniendo en especial consideración lo establecido por el artículo 2123 del Código Civil acerca de su perfeccionamiento. Luego, si un contribuyente alega, para evitar que la acción del Servicio se dirija en su contra, que la inversión dubitada que aparece a su nombre, fue hecha en cumplimiento de un contrato de mandato sin representación, deberá acreditar con los medios de prueba legal su existencia y, además, la circunstancia que los fondos empleados le fueron proporcionados por el mandante o comitente”.

En nuestra opinión, dicha interpretación se ajusta a la legislación vigente. Cabe recordar que la prueba de la existencia del contrato de mandato, del mismo modo que en los demás actos y contratos, pesa

<sup>33</sup> MEZA BARROS, RAMÓN. “Manual de derecho civil, De las fuentes de las obligaciones” Tomo I, octava edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 1997.

<sup>34</sup> Art. 2124 Código Civil.

<sup>35</sup> En este sentido véase CS, 30.6.2004, Rol 372-2003.

<sup>36</sup> Circular N° 8 del año 1997 del Servicio de Impuestos Internos en relación a las instrucciones sobre fiscalización de inversiones.

sobre el que lo invoca en su interés con la pretensión de fundar en él una relación jurídica dada o una situación jurídica que le aprovecha o le favorece, sea por la vía de acción o de excepción o defensa. El artículo 1698 del Código Civil, de general aplicación, dispone que “incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o ésta”, de donde se sigue que aquel que sostiene la existencia de un mandato generador de la obligación cuyo cumplimiento demanda o cuyo incumplimiento es causa de los perjuicios que reclama, deberá probarlo con arreglo a los medios que la ley le franquea<sup>37, 38</sup>.

### B.2. Contrato gratuito u oneroso

El contrato es oneroso “cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro”<sup>39</sup>.

En este sentido, el mandato es normalmente un contrato oneroso, pues ambas partes contratan para obtener un provecho pecuniario: el mandante, la gestión del negocio que comete, y el mandatario la remuneración estipulada o la usual<sup>40, 41</sup>.

Con respecto de la remuneración del mandatario, la Ley<sup>42</sup> dispone que “el mandato puede ser gratuito o remunerado”. Por otra parte, el artículo 2158, ubicado en el párrafo que trata de las obligaciones del mandante, nos da la pauta en esta materia, disponiendo que el “mandante es obligado a pagar al mandatario la remuneración estipulada o la usual”<sup>43</sup>.

Por lo tanto, la gratuidad en el mandato debe estipularse expresamente, pues en caso contrario se presume remunerado. Asimismo, según las reglas generales, la prueba de la estipulación incumbe al que la alegue<sup>44</sup>.

### B.3. Mandato puede ser civil o comercial

El mandato puede ser civil o comercial según la naturaleza del negocio que se encomienda. Así, será comercial cuando el negocio cometido sea un acto de comercio, y civil cuando el negocio cometido sea un acto civil.

<sup>37</sup> Art 1698 del Código Civil y 341 del Código de Procedimiento Civil.

<sup>38</sup> STITCHKIN, ob. cit., p.200.

<sup>39</sup> Art. 1440 Código Civil.

<sup>40</sup> Art. 2116 y 2158 Código Civil.

<sup>41</sup> STITCHKIN, ob. cit., p.159.

<sup>42</sup> Art. 2117 Código Civil.

<sup>43</sup> STITCHKIN, ob. cit., p.53.

<sup>44</sup> Art. 1698 Código Civil.

El artículo 3° del Código de Comercio dispone que “*Son actos de comercio... 4° La comisión o mandato comercial*”. Luego, el artículo 233 del mismo cuerpo legal, dispone que el mandato comercial es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante una retribución y a dar cuenta de su desempeño. Finalmente, el artículo 235 del mismo código dispone que el mandato comercial toma el nombre de comisión cuando versa sobre una o más operaciones mercantiles individualmente determinadas.

En todo caso, lo que determina el carácter comercial del mandato es la naturaleza del acto que se encomienda. Si es un acto de comercio, estaremos en presencia de un mandato comercial o comisión; en caso contrario, de un mandato civil.

En doctrina, la opinión generalmente aceptada es que el negocio encomendado debe ser un acto mercantil para el comitente, aun cuando no lo sea para el comisionista. A la inversa, agregan, el mandato será civil cuando el negocio encomendado revista ese carácter para el mandante aun cuando sea mercantil para el mandatario<sup>45</sup>.

#### B.4. Mandato puede ser con y sin provisión de fondos

Finalmente, si el mandante otorga previamente al mandatario los fondos necesarios para realizar el negocio encomendado, el mandato será con provisión de fondos; por el contrario, si el mandatario no los proporciona, el mandato será sin provisión de fondos.

Como veremos más adelante, si el mandato es otorgado con o sin provisión de fondos, podrá tener consecuencias en relación al impuesto de timbres y estampillas.

## II ASPECTOS TRIBUTARIOS

Habiendo revisado los caracteres más relevantes del contrato de mandato, a continuación centraremos nuestro análisis en algunos aspectos tributarios que diferencian al mandato con y sin representación.

<sup>45</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 170.

### A. Mandato con representación

Como se mencionó, en el mandato con representación las obligaciones y derechos contraídos o adquiridos por el mandatario se radican directa e inmediatamente en el patrimonio del representado o mandante. Lo anterior, genera las siguientes consecuencias:

- i. Impuesto al Valor Agregado por los bienes comprados o servicios contratados a nombre del mandante:

En caso que el mandatario, en el ejercicio de su encargo, se encuentre obligado adquirir bienes o contratar servicios que se encuentren gravados con IVA, el vendedor o prestador de servicios se encontrará obligado a emitir una factura. Dado que en este tipo de mandato, los efectos tributarios se radican directamente en el patrimonio del mandante, el crédito fiscal recargado en la factura se agregará a los créditos fiscales del mandante, y no del mandatario.

Así lo ha confirmado el SII al señalar expresamente respecto a quien ha contratado bienes o servicios afectos a IVA en cumplimiento de un contrato de mandato con representación que, “*Al celebrar este mandato con representación, los efectos del negocio se radican en el patrimonio del mandante y no del mandatario o empresa constructora. El mandatario actúa a nombre y en representación del mandante. Por tanto, las facturas deberían emitirse a nombre del mandante y es éste quien tendrá derecho a crédito fiscal*”<sup>46</sup>.

En este mismo sentido, a la inversa, es decir en caso que el mandatario venda bienes del mandante o preste servicios que se encuentren afectos a IVA, la factura respectiva deberá ser emitida por el mandante y será éste el obligado al pago del débito fiscal que se genere con la operación.

- ii. Impuesto al Valor Agregado por la remuneración pagada por el mandante al mandatario:

Tal como hemos señalado previamente, el mandato puede ser gratuito o remunerado. En este último caso, la remuneración que el mandatario cobre al mandante puede o no encontrarse gravada con IVA dependiendo de la naturaleza del encargo.

En efecto, únicamente la remuneración en cumplimiento de un mandato comercial se encuentra gravada con IVA. Por el contrario, la remuneración del mandatario en cumplimiento de un mandato civil, no

<sup>46</sup> Oficio N° 1363 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.

se encuentra gravada con IVA<sup>47</sup>, ya que en dicho caso, las prestaciones o actividades desarrolladas por el mandatario en cumplimiento de un mandato de índole civil, no configurarían el hecho gravado servicios de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2 N° 2 del DL 825 de 1974 en relación con los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Así lo ha confirmado el SII al señalar expresamente que *“en lo que dice relación con los mandatos otorgados para la realización de la gestión de cobro, cabe señalar que éstos no provienen del ejercicio de ninguna de las actividades comprendidas en los N° 3 o 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, sino que corresponden a mandatos de carácter civil, otorgados con la sola finalidad de facilitar las gestiones administrativas y de cobro de los bonos médicos ante las Isapres, los cuales ya son de propiedad del mandatario, y, por lo tanto, no se encuentran gravados con IVA”*<sup>48</sup>.

iii. Resultados originados en las transacciones realizadas por el mandatario por cuenta de su mandante:

El mandatario se hace cargo de la gestión encomendada por cuenta y riesgo del mandante, tanto en lo jurídico como en lo económico. Por consiguiente, ejecutado el negocio a satisfacción del mandante, todas las utilidades y también todos los gastos son de cargo de éste<sup>49</sup>.

Al encontrarnos frente a un mandato con representación, el mandatario no debiera reflejar en sus resultados las utilidades o pérdidas en las gestiones realizadas en función del contrato de mandato, salvo la utilidad por su remuneración.

Al radicarse los efectos de los actos o contratos directa e inmediatamente en el patrimonio del mandante, le corresponderá a éste registrar dicha utilidad o pérdida en sus resultados. En razón de lo anterior, en caso que el mandante provisionare fondos al mandatario para el desempeño de su encargo, dicha provisión se registrará como una cuenta por cobrar por el mandante que no genera un efecto en resultados ya que sólo podrá deducirse como gasto o considerarse como parte del costo de un activo, al momento que el mandatario destine estos fondos al desempeño de su encargo.

<sup>47</sup> Entre otros, a través de Oficios N° 2661 de 1996, 723 de 1997 y 1431 de 2008.

<sup>48</sup> Oficio N° 2381 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>49</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 420.

Lo anterior implicará que mandante y mandatario deberán estar en constante contacto ya que los resultados de las transacciones que el mandatario realice en representación del mandante, se deberán reflejar inmediatamente en los resultados del segundo.

iv. Rendición de cuentas:

Como ya hemos señalado, el contrato de mandato genera al mandatario la obligación de rendir cuentas al mandante, esta rendición de cuentas no produce ningún efecto en resultados en el patrimonio del mandante. Al rendir cuentas, el mandatario deberá solicitar al mandante el reembolso de los costos y gastos incurridos en su representación.

Al respecto, conviene señalar que, de acuerdo lo expuesto en múltiples oportunidades por el SII<sup>50</sup>, la mera recuperación de gastos no constituye un hecho afecto a IVA al tenor de lo dispuesto por el artículo 2° N° 2 del D.L. N° 825, de 1974, por no configurarse a su respecto el hecho gravado básico “servicio”, pues no existe prestación alguna por parte del mandatario.

Sobre el particular, de conformidad con el criterio reiteradamente sustentado por el SII, para que se configure un reembolso de gastos es menester que se cumplan ciertas condiciones en forma copulativa que consisten en las siguientes:

- Que exista un mandato por parte del que encarga el servicio, para los efectos de proceder a la contratación de terceros por cuenta propia.
- Que las remuneraciones que se paguen no correspondan al personal dependiente del mandatario.
- Que las sumas pagadas a terceros, por cuenta de quien encarga el servicio, se registren en cuentas especiales dentro de la contabilidad que se lleva, indicando el nombre del beneficiario, con la intención de que las cuentas que representen estos gastos reembolsables no muestren pérdidas ni ganancias.
- Que el gasto se individualice y compruebe con documentación fidedigna, no aceptándose anotaciones globales o estimativas.
- Que en las facturas que emita el prestador del servicio se deje constancia clara y precisa de las diferentes partidas de gastos reembolsables.

<sup>50</sup> Entre otros, a través de Oficios N° 1363 de 2008, 2454 de 2003, 1646 de 2009 y 2205 de 2000 del Servicio de Impuestos Internos.

De este modo, para estar en presencia de un reembolso de gastos es necesario que exista mandato, de manera que las sumas entregadas por el mandante a su mandatario se encuentren destinadas a reembolsar los gastos netos y el IVA incurridos, cuando no se haya otorgado previamente provisión de fondos para cumplir con su encargo, o bien, cuando ésta haya sido insuficiente.

Dando cumplimiento a todos los requisitos señalados en forma copulativa, las sumas reembolsadas no se encontrarán afectas a ningún impuesto, y no se deberán facturar, puesto que como se mencionó, las sumas que se entregan en razón de la obligación de reembolso que emana del contrato de mandato no constituyen el pago de un servicio prestado.

De este modo, el mandatario deberá utilizar para efectuar el cobro de los desembolsos en que ha incurrido por cuenta del mandante, cualquier otro documento de carácter interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la operación de que se trata.

v. Provisión de fondos:

El mandato con provisión de fondos implicará que el mandante entregará al mandatario una suma de dinero para que éste pueda cumplir con su encargo. En este caso el mandante deberá considerar este aporte como una cuenta por cobrar que no podrá ser deducida como gasto sino cuando el mandatario pague o adeude los bienes o servicios que ha contratado en representación de su mandante y siempre que ellos cumplan con los requisitos de los artículos 30 y 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por otro lado, en caso que el mandante no provea los fondos necesarios para que el mandatario realice su encargo, el mandatario deberá solicitar su reembolso una vez que rinda cuenta de su gestión a través de un documento interno de cobro y jamás a través de una factura.

La ejecución de un mandato sin provisión de fondos generará una cuenta por cobrar por parte del mandatario al mandante, la cual deberá ser solucionada a través de la rendición de cuentas y no generará ningún efecto en resultados para el mandatario, salvo que se pacten intereses.

Adicionalmente, conviene preguntarse si la no provisión de fondos para la ejecución de un mandato por parte del mandante al mandatario, podría constituir una operación de crédito de dinero y por lo tanto considerarse un hecho gravado con Impuesto de Timbres y Estampillas o no.

En este sentido, dicho tributo grava, entre otros, “la emisión de documentos en que consta una operación de crédito de dinero”<sup>51</sup>. La Ley N° 18.010<sup>52</sup> define en su artículo 1° las operaciones de crédito de dinero como “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 que se celebra la convención”.

En consecuencia, al tenor textual de la definición citada, podría interpretarse que la no provisión de fondos por parte del mandante al mandatario, podría constituir una operación de crédito de dinero gravada con Impuesto de Timbres y Estampillas.

Sin embargo, en este sentido el SII señaló para un caso similar que “si bien en la especie los elementos de la operación (de una operación de crédito de dinero en los términos de la Ley 18.010) precedentemente señalados concurren, en todo caso cabe señalar que habiéndose celebrado entre las partes un contrato de mandato este prima en cuanto a la relación existente entre las partes.

”En consecuencia, cabe concluir que para efectos de la ley en comento, la circunstancia que exista un mandato entre las partes mediante el cual una de ellas encarga la gestión de uno o más negocios a la otra sin proveerle de fondos en el acto, descarta objetivamente una operación de crédito de dinero dado que para que ello ocurra se precisa la concurrencia de dos personas: mutuante y mutuario, en cambio en la especie y por efecto del mandato, se está en presencia de una sola persona (mandante) ya que el mandatario actúa por cuenta solamente suya y por tanto los actos o actuaciones que el comisionista efectúa solo obligan al primero”<sup>53</sup>.

No obstante lo anterior, el SII señaló para el caso de un mandato sin provisión de fondos en que el mandatario era un Banco, y en el cual se cobraban intereses al momento de la rendición de cuentas por parte del mandatario al mandante que “respecto del sentido y alcance del pronunciamiento invocado, Oficio N° 386, de 1990, cabe tener presente que lo que en suma allí se estableció, fue sólo que tratándose del mero reembolso de gastos a que está obligado el mandante para con el mandatario, no existe una operación de crédito de dinero, lo que, de acuerdo a los antecedentes que entonces se tuvieron en vista era lo que procedía.

”Sin embargo, distinta es la situación que expone ahora el contribuyente, en que el objeto del encargo es pagar las deudas del mandante con sus proveedores, para lo cual el mismo banco mandatario presta dinero a interés al mandante. En

<sup>51</sup> Art. 1° N° 3 del Decreto Ley N° 619, Ley de Timbres y Estampillas.

<sup>52</sup> Establece normas para las operaciones de crédito y otras obligaciones de dinero que indica.

<sup>53</sup> Oficio N° 386 de 1990 del Servicio de Impuestos Internos.

*efecto, en la situación propuesta es posible distinguir dos actos o contratos diferentes, aunque consten en un solo instrumento; uno, el mandato otorgado al Banco, consistente en efectuar el pago de las facturas de los proveedores de su mandante; y otro, un mutuo de dinero convenido entre el banco y su cliente por el monto correspondiente que se determina en el mismo contrato. En este último acto concurren todos los requisitos de una operación de crédito de dinero, encontrándose, en consecuencia, afecto al Impuesto de Timbres y Estampillas”<sup>54</sup>.*

En el citado oficio el Servicio de Impuestos Internos no da el mismo tratamiento tributario al mandato sin provisión de fondos en el caso en que el mandatario es un banco y este cobre un interés. En este sentido el criterio aplicado no nos parece claro. ¿Se grava con Impuesto de Timbres y Estampillas porque el mandatario es un banco, porque se cobra un interés, ó por ambos motivos conjuntamente?

En resumen, fuera del caso particular de un banco, en nuestra opinión, el reembolso de gastos en el contrato de mandato sin provisión de fondos, no constituye un hecho gravado con el Impuesto de Timbres y Estampillas, y dicho criterio es compartido por las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos.

#### vi. Impuesto Adicional:

En caso que un mandante residente o domiciliado en Chile encargue a un mandatario residente o domiciliado en el exterior, la compra de bienes o contratación de servicios en su representación a vendedores o prestadores de servicios también extranjeros, cabe preguntarse qué ocurre con el pago del Impuesto Adicional; esto es, si dicho impuesto se gatilla o no y, en la afirmativa, si este se gatilla al momento en que el extranjero incurre en el desembolso por cuenta del mandante chileno o si esto ocurre al momento que el contribuyente chileno reembolse al extranjero las cantidades que éste ha desembolsado en su representación.

Esta situación ocurre normalmente cuando sociedades residentes o domiciliadas en Chile solicitan a su Matriz extranjera la compra de ciertos bienes o contratación de ciertos servicios, con cargo a restituir los desembolsos incurridos por su cuenta y riesgo.

Por ejemplo, una sociedad minera chilena necesita contratar un informe técnico que será prestado por un residente o domiciliado en Australia, para estos efectos, su matriz en Australia paga por su cuenta y posteriormente le solicita el reembolso a la sociedad chilena.

<sup>54</sup> Oficio N° 688 de 2005 del Servicio de Impuestos Internos.

En esta situación, el SII interpretó originalmente que dicho reembolso no se encontraba afecto a Impuesto Adicional al señalar que *“por medio de su jurisprudencia este servicio ha expresado que el sólo reembolso de los gastos a su casa matriz en su calidad de mandataria, no está gravado con el Impuesto Adicional, pero ello, en la medida que se acredite la existencia de un mandato por parte del que encarga el servicio para los efectos de proceder a la contratación de servicios de terceros por cuenta suya; que los terceros contratados no integren el personal dependiente del mandatario; que los gastos que se reembolsan se encuentren debidamente individualizados y acreditados con documentación fidedigna de acuerdo con las reglas de acreditación de gastos de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y que en el documento a través del cual el prestador de servicios y a su vez mandatario, quién no tiene domicilio ni residencia en Chile, efectúa el cobro al contribuyente domiciliado o residente en el país, del total de las sumas que se le adeuden ya sea por la prestación de servicios o por el mandato, se deje constancia clara y precisa de las partidas que corresponden a gastos reembolsables”<sup>55</sup>.*

No obstante lo anterior, al comprender el SII que, a través de esta interpretación una sociedad Chilena podía evitar el pago del Impuesto Adicional a través de encargarle a su matriz el pago de aquellos servicios prestados en el extranjero, los que originalmente se habrían encontrado afectos a Impuesto Adicional si los hubiese pagado directamente la sociedad Chilena, decidió modificar este criterio interpretando posteriormente que *“en efecto, en el caso planteado, a la casa matriz sólo le cabe un papel de intermediaria, por lo tanto, si el verdadero beneficiario de los valores egresados desde Chile, es un tercero que no tiene residencia en el país, deberá soportar el Impuesto Adicional si se trata de rentas o cantidades gravadas en virtud del impuesto ya citado, y si así fuera, la agencia en Chile debe practicar la retención correspondiente establecida al efecto en el artículo 74 N° 4 de la Ley de la Renta, dependiendo su tasa del tipo de servicio o prestación de que se trate”<sup>56</sup>.*

Es decir, a través de este oficio el SII aclara que efectivamente el reembolso de gastos no es un hecho gravado con Impuesto Adicional, sin embargo, si una sociedad Chilena solicita a su matriz el pago de servicios prestados en el extranjero que, de haber sido pagados directamente por ella, habrían estado afectos a Impuesto Adicional, ellos se encontrarían afectos a dicho impuesto ya que a la casa matriz sólo le cabe un papel de mera intermediaria.

<sup>55</sup> Oficio N° 2363 de 2007 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>56</sup> Oficio N° 2111 de 2009 del Servicio de Impuestos Internos.

Ahora bien, aclarado que en esta situación el Impuesto Adicional es aplicable, conviene preguntarse si este se aplica desde el momento en que el mandatario paga por cuenta del mandante Chileno o desde el momento en que el mandatario solicita el reembolso de gastos al contribuyente Chileno.

En nuestra opinión, el Impuesto Adicional se gatillará una vez que el mandatario (sociedad extranjera) paga por cuenta del mandante, ya que en ese mismo minuto los efectos del acto o contrato se han radicado en el patrimonio del mandante y no al momento en que el mandante reembolse los gastos al mandatario.

vii. Convenios para Evitar la Doble Tributación:

Por último, analizaremos algunos efectos que puede originar el contrato de mandato con representación, en relación con los Convenios Internacionales para evitar la doble tributación y la evasión fiscal.

En este sentido, la Circular N° 57 del año 2009 del Servicio de Impuestos Internos sobre el concepto de "Beneficiario Efectivo" dispone que, dado que los Convenios para evitar la doble tributación son tratados internacionales, las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados son plenamente aplicables.

En tal sentido y como resultado de la aplicación del artículo 31 párrafo 1° de la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (interpretación finalista), los cuales en el caso de los Convenios son evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

De esta forma, los Convenios vigentes en Chile han sido suscritos siguiendo el modelo de Convención para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE) por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los Convenios, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en la Convención de Viena.

De este modo, y con el fin de dar mayor claridad respecto del alcance y aplicación del término beneficiario efectivo, los criterios entregados por OCDE en los comentarios a su modelo y en sus reportes sobre la materia son de relevancia para clarificar el entendimiento sobre el término en cuestión.

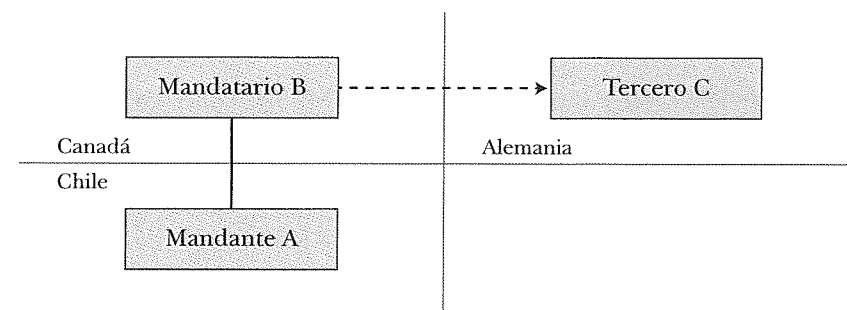
Los comentarios OCDE señalan que el término beneficiario efectivo no debe ser utilizado en un estricto sentido técnico, sino que debe, más

bien, interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos y propósitos del CDTI, incluyendo la voluntad de evitar la doble tributación y de prevenir la evasión y la elusión fiscal.

La Circular continúa señalando que se excluye del concepto de beneficiario efectivo a aquella persona residente en un Estado contratante que percibe una renta pero que actúa en su calidad de agente o de mandatario. Esto dado que sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera los beneficios de un CDTI basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta.

Por ejemplo, una sociedad residente en Chile para efectos tributarios "A", le encarga la gestión de un negocio a una sociedad "B" residente en Canadá para efectos tributarios. Y a su vez, "B" realiza su encargo con un tercero "C" residente en Alemania para efectos tributarios. De haber contratado directamente "A" con "C", al no existir convenio entre Chile y Alemania, no habría sido posible beneficiarse de tasas rebajadas. En cambio, dado que entre Chile y Canadá existe un Tratado, podría aplicarse una tasa rebajada de impuesto.

FIGURA I:



En este caso, el único objeto de operar a través de un mandatario es obtener los beneficios tributarios del Convenio, que no habría sido posible de obtener en el caso de que la sociedad "A" contratara directamente con "C".

En la situación antes descrita se excluyen de la calidad de beneficiario efectivo al mandatario B ya que, aún cuando tiene la calidad de residente en Canadá, no sería considerado como beneficiario efectivo de la renta para fines tributarios.



El Servicio de Impuestos Internos hizo aplicable los principios descritos en la Circular antedicha para el caso de una compañía Chilena que contrata a una compañía Mexicana, con quien Chile ha suscrito un Convenio para evitar la doble tributación. Sin embargo, dicha compañía Mexicana subcontrataría los servicios a una compañía Colombiana, país con el cual Chile no había suscrito Convenio en ese entonces. De este modo, el contribuyente buscaba calificar los pagos hechos a México como beneficio empresarial, gravando dicha renta sólo en México<sup>57</sup>.

Al respecto el Servicio interpretó que la expresión “beneficios de una empresa”, debe considerar también la realidad de los hechos y no sólo las formas en que se presenten, conforme a lo dispuesto en los Artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, buscando la finalidad de dar un uso adecuado a los tratados internacionales.

En consecuencia el citado oficio concluye “la renta que se remese a la ‘Sociedad Mexicana’ quedará gravada con el Impuesto Adicional del Artículo 59 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con tasa de 35%”.

#### B. Mandato sin representación

Como se mencionó, en el mandato sin representación, las obligaciones y derechos adquiridos por el mandatario se radican en su patrimonio. En este sentido, si el mandatario ha contratado a su propio nombre, terminado su encargo deberá traspasar al mandante los créditos adquiridos contra terceros<sup>58</sup>. Lo que se dice de los créditos es igualmente aplicable a demás derechos que el mandatario haya adquirido para su mandante en virtud de actos, contratos y convenciones ejecutados o celebrados en su propio nombre. Por tanto, el mandatario deberá hacer tradición al mandante de las cosas adquiridas para éste. El título traslativo de dominio necesario para la validez de la tradición será el mismo contrato de mandato.

En efecto, perfeccionado el contrato, nace para el mandatario la obligación de ejecutar el encargo que se le ha confiado y esta es una obligación de hacer. Pero una vez cumplido el encargo surge para el mandatario la obligación de entregar al mandante las cosas que le pertenecen, dado que el negocio o negocios se han realizado “por cuenta y riesgo”

<sup>57</sup> Oficio N° 191 de 2010 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>58</sup> PLANIOL Y RIPERT, Tratado práctico de Derecho Civil Francés, Editorial Cultural S.A., Habana, 1946, p. 869, N° 1508.

de éste<sup>59</sup>. Y esta es una obligación de dar<sup>60</sup> que impone al deudor –en nuestro caso el mandatario– la de entregar la cosa. Luego, el mandatario que transfiere al mandante, en dominio, las cosas adquiridas para éste en ejecución del encargo que ha recibido, paga lo que debe<sup>61</sup>. Y la causa del pago que efectúa es la obligación de dar que ha nacido de la ejecución del mandato que se le ha confiado<sup>62</sup>.

De aquí se sigue que no sólo no es necesario acudir a otro contrato que haga las veces de título traslativo de dominio, tal como la venta, sino que es errado hacerlo. El título como se ha dicho es el propio contrato de mandato y la tradición que se efectúe es el pago de lo que el mandatario debe a su mandante. Mediante tal pago –tradición– el mandatario extingue la obligación contraída para con éste a raíz del cumplimiento o desempeño de su cometido. Así se ha fallado<sup>63, 64</sup>.

De lo anterior, se siguen una serie de relevantes consecuencias tributarias, entre ellas:

- i. Impuesto al Valor Agregado por los bienes comprados o servicios contratados a nombre del mandante:

Dado que el mandatario actúa a nombre propio, en caso de emitirse una factura por la adquisición de bienes o servicios necesarios para el cumplimiento del encargo, deberá emitirse por los terceros a nombre del mandatario.

Por otra parte, puede ser que el mandatario emita una factura afecta a IVA, en cumplimiento de su cometido. En ambos casos se plantea el problema de a quién le corresponde dicho crédito o débito fiscal en su caso.

En este sentido, el Servicio de Impuestos internos ha interpretado<sup>65</sup> que jurídicamente quien contrata es el mandatario, por tanto es este quien debe pagar la factura con IVA, y por lo tanto tener derecho al crédito fiscal correspondiente.

Ahora bien, respecto si ese IVA se debe rembolsar por el mandante, el Servicio de Impuestos Internos interpreta que ese es un acuerdo de carácter privado entre las partes.

<sup>59</sup> Art. 2116 del Código Civil.

<sup>60</sup> Arts. 2153 y 2517 del Código Civil.

<sup>61</sup> Art. 1568 del Código Civil.

<sup>62</sup> Art. 2157 del Código Civil.

<sup>63</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia, t. LXVII, sec. 1°, p 451.

<sup>64</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 434.

<sup>65</sup> Oficio N° 1363 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.

En efecto, si bien ellas podrían haber acordado reembolsar el IVA soportado por el mandatario, esto escapa del ámbito de competencia del Servicio: *“No es atribución de la administración tributaria revisar si se reembolsó el IVA por parte del mandante. Para este servicio quien debe pagar la factura en este caso es la empresa constructora (mandatario) y podrá tener derecho a crédito fiscal por ese IVA recargado siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el D.L. N° 825, de 1974 para ello”*.

Ahora bien, la aplicación de lo señalado precedentemente podría utilizarse para transferir crédito fiscal. Por ejemplo una compañía que tiene abundante crédito fiscal, podría celebrar un mandato sin representación con otra compañía que posea considerable débito fiscal, para que esta última adquiera determinados bienes. De este modo, el mandatario se beneficiaría del crédito fiscal, y luego transferiría los bienes al rendir cuenta de la ejecución del contrato de mandato.

Pare evitar situaciones como la descrita el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado<sup>66</sup> que los desembolsos y gastos deben estar relacionados directamente con el giro de la compañía.

Para esto, el Servicio se basa en el artículo 23 N° 1 del Decreto Ley N° 825. Este dispone en lo pertinente que los contribuyentes afectos al pago de Impuesto al Valor Agregado tienen derecho a un crédito fiscal, en contra del débito fiscal determinado por el mismo período tributario, equivalente al Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas de adquisiciones de bienes o servicios, o bien pagado en la importación de especies, siempre que los bienes o servicios adquiridos estén destinados a formar parte del activo fijo, activo realizable, o correspondan a gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

En consecuencia, el oficio N° 192 de 2011 interpreta la Ley en el sentido que *“... al no advertirse una relación directa entre el gasto incurrido por la reparación de vehículos (gasto incurrido por el mandatario) y el giro de venta de vehículos explotados por la concesionaria, de manera tal que este servicio no puede confirmar lo que solicita. De lo anterior se concluye, por tanto, que en la situación descrita no procede que la Concesionaria (Mandante) haga uso del crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado recargado en los servicios de reparación por el servicio técnico o taller (Mandatario), por cuanto se entiende que tales gastos no se vinculan al giro de la empresa”*.

<sup>66</sup> Oficio N° 192 de 2011 del Servicio de Impuestos Internos.

Por lo tanto, al vincular el aprovechamiento del crédito fiscal a los gastos necesarios para producir la renta, se impide el traspaso de crédito fiscal de una compañía a otra mediante la celebración de un contrato de mandato.

Por otra parte, cabe recordar que según lo ha interpretado el SII, el crédito fiscal del IVA sería personalísimo, y por lo tanto al no poder ser utilizado por el mandatario, este se pierde. El Servicio de Impuestos Internos ha mencionado al respecto que *“sólo pueden ser aprovechados o recuperados por los mencionados contribuyentes, atendido a que se trata de créditos personalísimos que han sido concebidos por el legislador en beneficio exclusivo de los contribuyentes que los generen”*<sup>67</sup>.

Por lo tanto, una vez que el mandatario rinda cuenta de su gestión y haga tradición de las cosas adquiridas en ejecución del contrato de mandato, no podrá transferir el crédito fiscal a que el mandatario haya tenido derecho en virtud del cumplimiento del mandato.

De lo anterior se deduce que la rendición de cuentas no deberá hacerse a través de una factura, sino que, tal como lo ha señalado el Servicio de Impuestos Internos, deberá hacerse a través de un documento interno de cobro, con el objeto de que se pueda acreditar fehacientemente el pago realizado.

ii. Impuesto al Valor Agregado por la remuneración pagada por el mandante al mandatario:

Al igual que en el mandato con representación, cabe recordar en este punto lo mencionado con respecto del IVA aplicable a la remuneración del mandatario. Solamente en el caso de encontrarnos frente a un mandato de carácter mercantil, la remuneración del mandatario deberá gravarse con IVA.

iii. Rendición de cuentas:

Tal como ya hemos mencionado, la rendición de cuentas es una de las obligaciones del mandatario para con su mandante, una vez que ha ejecutado el negocio que se le encomendó.

En el caso de un mandato sin representación, en que el mandatario actúa a nombre propio, los resultados de sus operaciones deberá asumirlos como propios, no obstante estar ejecutando el contrato de mandato.

<sup>67</sup> Oficio N° 2.560 de 2009 del Servicio de Impuestos Internos.

Lo anterior se explica ya que los efectos de de la ejecución del contrato de mandato deberán radicarse en el patrimonio del mandatario, y sólo una vez que se rinda cuenta, se hará la transferencia de ellos al mandante, tal como ya hemos tenido la oportunidad de explicar.

En este sentido, el SII ha interpretado que *“cuando 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 una vez que se rinde cuenta, transferirá al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo. Como puede apreciarse, a diferencia de lo que ocurre en el mandato con representación, cuando el mandatario obra a nombre propio, los efectos patrimoniales de los actos que celebre en virtud del mandato se radican directamente en su patrimonio, y sólo en el momento en que se efectúa la rendición de cuentas se procede a traspasar dichos efectos al patrimonio del mandante”*.

Luego, el SII concluye que: *“mientras no se cumpla con la obligación de rendir cuenta y se traspasen los efectos patrimoniales al mandante, y consecuentemente, mientras esto no ocurra, deberá cumplir respecto de los mismos con la obligación de efectuar los pagos provisionales mensuales que correspondan de conformidad con la ley.*

*“Atendido que el Impuesto a la Renta se determina anualmente, si la rendición de cuentas no se efectúa dentro del ejercicio respectivo, las cantidades que haya adquirido a consecuencia o con motivo de los actos que celebró en virtud del mandato, constituirán un ingreso que deberá considerar en la determinación de su Renta Líquida Imponible y tributar de conformidad con las reglas generales.*

*“Sólo una vez que el mandatario comisionista proceda a rendir cuenta y traspase los efectos patrimoniales de los actos celebrados a nombre propio a su mandante, el comitente podrá sustituirle retroactivamente en todos los derechos y obligaciones resultantes de conformidad con el artículo 256 del Código de Comercio. Por tanto, si existen derechos y obligaciones pendientes, estos pasarán al patrimonio del mandante y el mandatario no deberá reconocerlos como propios. En cambio, respecto de los derechos y obligaciones que se ya se hubieren extinguido, el mandatario deberá reintegrar al comitente el saldo que resulte a favor de este último de conformidad con lo dispuesto en el artículo 279 del Código de Comercio, efectuando la correspondiente rebaja en sus resultados determinados para fines tributarios en cuanto proceda según con las reglas generales”*.

Como se puede apreciar, en nuestra opinión la interpretación del Servicio de Impuestos Internos es la adecuada. Nos parece lógico que si el mandatario está obrando a nombre propio deba reflejar en sus propios resultados dicha actuación, una vez concluido el ejercicio respectivo. Así,

los ingresos y los gastos deberán ser asumidos como propios. Y sólo una vez que rinda cuenta de la ejecución del mandato, el mandatario deberá corregir o rectificar sus resultados tributarios según las reglas generales.

Sin embargo, dado que el mandatario podría incurrir en el pago de impuestos que jurídicamente no le corresponden, en el caso que no se le hubieren proveído los fondos necesarios para ejecutar dichos pagos, este podría solicitar al momento de rendir cuentas que se le reintegren dichos dineros, con intereses y debidamente reajustado.

De este modo, el mandante cumpliría con la obligación genérica del contrato de mandato, pagando al mandatario las anticipaciones de dinero con los intereses corrientes<sup>68</sup>.

Por otra parte, cómo se analizará a continuación el contrato de mandato sin representación genera graves problemas en materia de Impuesto Adicional.

#### iv. Provisión de fondos:

En esta materia cabe recordar lo mencionado en relación al contrato de mandato con representación y sus implicancias sobre el Impuesto de Timbres y Estampillas, ya que dicho análisis es aplicable al mandato sin representación.

Asimismo, tal como hemos señalado anteriormente, puede ocurrir que en el mandato sin representación, el mandatario se vea obligado en el desempeño de su encargo a adquirir bienes o contratar servicios que se encuentren afectos a IVA, respecto de los cuales deberá solicitar el reembolso al mandante. En este sentido, dado que la rendición de cuentas no es un hecho afecto a IVA, cabe preguntarse si debe el mandatario solicitar el reembolso al mandante por la cantidad pagada, sin considerar el IVA, o bien puede solicitar tanto la cantidad pagada, más el IVA recargado en la factura.

Lo anterior es relevante porque, tal como hemos señalado anteriormente, el mandatario podría utilizar en ciertas ocasiones este crédito fiscal.

En este sentido, el SII ha interpretado que este es un tema que deben regular internamente las partes, motivo por el cual, entendemos que se podría pactar que el mandante reembolse al mandatario por el valor neto de los bienes o servicios contratados, más el IVA recargado, aún cuando el mandatario pueda utilizar este crédito fiscal contra sus débitos.

<sup>68</sup> STITCHKIN, ob. cit., p. 427.

Específicamente el SII ha señalado en la materia lo siguiente “ahora bien, respecto a si ese IVA se debe reembolsar por el Ministerio Público, no le compete a este Servicio pronunciarse sobre los acuerdos de carácter privado a los cuales hayan llegado las partes. En efecto, si bien ellas podrían haber acordado reembolsar el IVA soportado por la empresa constructora, esto escapa del ámbito de competencia de este Servicio. No es atribución de la administración tributaria revisar si se reembolsó el IVA por parte del mandante. Para este Servicio quien debe pagar la factura en este caso, es la empresa constructora y podrá tener derecho a crédito fiscal por ese IVA recargado, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el D.L. N° 825, de 1974 para ello”<sup>69</sup>.

#### v. Impuesto Adicional:

En el mandato con representación no se presentan problemas con respecto al Impuesto Adicional. Sin embargo, en el mandato sin representación, en que el mandatario actúa a nombre propio la situación es diametralmente diferente.

Según se mencionó, el mandatario debe reconocer en sus resultados los efectos patrimoniales que se produzcan con ocasión del contrato de mandato celebrado y luego, al rendir cuenta, realizar los ajustes que sean necesarios.

Ahora bien, dicha interpretación puede producir un diferimiento en el pago del Impuesto Adicional, puesto que un mandatario extranjero podría reconocer un gasto en ejecución de un contrato de mandato, incorporándolo a sus resultados mientras no rinda cuenta.

Recordemos nuestro ejemplo utilizado anteriormente (FIGURA 1), una sociedad residente en Chile “A”, le encarga la gestión de un negocio a una sociedad “B” residente en Canadá. Y a su vez, “B” realiza su encargo con un tercero “C” residente en Alemania. Si el encargo que “A” le hace a “B” para que celebre un contrato con “C”, el que se habría encontrado gravado con Impuesto Adicional en el caso de que “A” hubiese celebrado el mismo contrato directamente con “C” (v.gr. solicita un servicio técnico afecto a tasa de 15%<sup>70</sup>) dicho pago deberá gravarse con Impuesto Adicional.

Sin embargo, cabe preguntarse en qué momento se devenga el Impuesto Adicional en este caso. Si consideramos que se devenga al momento del pago realizado de “B” a “C”, o bien en el momento en que “B” rinda cuenta de sus actos a “A”.

<sup>69</sup> Oficio N° 1366 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>70</sup> Art. 59 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Al respecto podemos decir que la Ley en esta materia dispone una retención provisoria para “Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan o paguen rentas afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59, 60 y 61”<sup>71</sup>.

Y luego se señala que: “Los impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gasto, se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera sea la forma de percepción”<sup>72</sup>.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado precedentemente, el contrato celebrado entre “B” y “C” en cumplimiento del contrato de mandato, producirá sus efectos patrimoniales en “B”.

Por lo tanto, “B” hará el pago y recibirá el servicio. Luego, sólo una vez que el mandatario rinda cuenta de su gestión a su mandante “A”, se transferirán los derechos del mandatario al mandante.

En consecuencia, creemos que en esta materia existen dos posibles interpretaciones: o que el Impuesto Adicional se devenga al momento que el mandatario paga<sup>73</sup> al tercero, o bien una vez que el mandatario rinde cuenta de su gestión al mandante.

En este sentido, podríamos sostener que el Impuesto Adicional se devengó una vez que el mandatario contrató con el tercero, ya que la Ley menciona que el impuesto se adeudará desde que se “paguen rentas afectas a Impuesto Adicional”<sup>74</sup>.

Sin embargo, considerar que el acto realizado por el mandatario actuando personalmente produce efectos en el mandante, implica desconocer el hecho que los efectos se han de radicar en el patrimonio del mandatario hasta que éste rinda cuenta de la ejecución de su cometido.

Por otra parte, parece estar conforme a derecho considerar que el Impuesto Adicional se devenga una vez que el mandatario rinde cuenta de su gestión al mandante, al momento que éste transfiere sus derechos y obligaciones contraídas en virtud del contrato mandato.

<sup>71</sup> Art. 74 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

<sup>72</sup> Art. 82 de la Ley de Impuesto a la Renta.

<sup>73</sup> En este sentido nos referimos a lo señalado por el artículo 82 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, “... remesen al exterior, retiren, distribuyan o paguen rentas afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59, 60 y 61”.

<sup>74</sup> Art. 82 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Con todo, aceptar esta postura podría llevar a situaciones indeseadas para el Fisco, ya que permitiría postergar el pago del tributo. Es más, nada impide que en el acuerdo de las partes el contrato de mandato subsista indeterminadamente.

De este modo, sería posible diferir el pago del impuesto dependiendo de la duración del contrato de mandato. En el caso más extremo la obligación de rendir cuenta podría, en la práctica, nunca llevarse a cabo. En este sentido, mientras se encontrase pendiente la rendición de cuentas, pendiente quedaría el pago del Impuesto Adicional, puesto que aún no se adeudaría.

Como se ve, ninguno de los caminos señalados parece lo suficientemente razonable como para ser adoptado. Queda, entonces la duda sobre cuál sería la solución a este problema.

vi. Tratados Internacionales:

Por último, y en estrecha relación con lo mencionado anteriormente sobre el Impuesto Adicional, cabe preguntarse de qué modo se relaciona el contrato de mandato sin representación con la aplicación de Convenios Internacionales para evitar la doble tributación.

Como tuvimos la oportunidad de mencionar, se ha interpretado que el "beneficiario efectivo" de la renta<sup>75</sup> en aquellos casos en que media un contrato de mandato es el mandante y no el mandatario.

En este sentido, recordemos que sólo el beneficiario efectivo de un Convenio puede verse beneficiado por sus disposiciones.

Sin embargo, lo que parece claro en el mandato con representación no lo es en aquel en que el mandatario actúa a nombre propio.

En el mandato sin representación en que el mandatario actúa a nombre propio, el mandante es desconocido tanto para los terceros que contratan con él como para otros terceros. Frente a todos ellos, el mandante ejecuta los actos por sí mismo, no obstante lo haga por cuenta y riesgo del mandante.

Al igual que en ejemplos anteriores, supongamos que "A", residente en Chile, le otorga un mandato sin representación a "B", residente en el extranjero, para que éste celebre un contrato con "C", domiciliado también en el extranjero.

<sup>75</sup> En este sentido, hay que tener presente lo mencionado con respecto del mandato sin representación, en concreto la Circular N° 57 de 2009 emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

Al actuar "B" a nombre propio, se radican en su patrimonio los efectos de los actos o contratos que celebre en ejecución del contrato de mandato. Es más, frente a terceros, "B" será la única cara visible. ¿Puede "B" verse beneficiado en el caso que exista un tratado entre las naciones de "B" y "C"? O bien, ¿Si existe un tratado entre los países de "A" y "C", "B" mandatario puede exigir su aplicación?

Aceptar que el mandatario está facultado para beneficiarse de las disposiciones del Convenio respectivo, parece ser jurídicamente aceptable. Sin embargo al no ser él el beneficiario efectivo de la renta, se abren las puertas a que se realice el denominado "*Treaty Shopping*", triangularizando las operaciones con el objeto de acceder a tasas rebajadas de impuestos.

Por otra parte, si al mandatario se le niega la aplicación del Convenio no se estaría reconociendo que en el mandato a nombre propio las rentas deben radicarse en el patrimonio del mandatario, ya que es éste quien está actuando, siendo el mandante un individuo desconocido hasta entonces.

En resumen, al igual que en lo señalado con respecto del Impuesto Adicional, ni nuestra legislación ni la jurisprudencia administrativa han resuelto este problema. Queda planteada la interrogante sobre cuál sería la mejor solución.