

**Título: Las comisiones pagadas a un no domiciliado ni residente en Chile por la prestación de servicios de gestión, no se afectan con Impuesto Adicional.**

**Resumen:** La remuneración pagada por la provisión de servicios de gestión, que realice una empresa sin domicilio ni residencia en Chile, se entienden como el pago de una comisión mercantil y no se gravan con el Impuesto Adicional. La no información de dichos pagos al SII a través de una declaración jurada, no hace perder la calidad de exento de la operación.

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 59, N°2 – CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 233, ART. 235 – LEY N° 20.899, DE 2016 – OFICIO N° 916, DE 2016. (ORD. N° 2058, DE 19.07.2016)**

**Procedencia de calificar como comisión, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, pagadas en virtud de un contrato de provisión de servicios de gestión.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la calificación como comisión, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), respecto de las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, pagadas en virtud de un contrato sobre provisión de servicios de gestión.

**I.- ANTECEDENTES.**

Señala que una sociedad domiciliada en Chile (la Sociedad) posee varios giros destacando el de hipermercados y la compra y venta de productos. Agrega que para hacer más eficiente el desarrollo de sus actividades, ha decidido celebrar un contrato de provisión de servicios de gestión con una entidad extranjera sin domicilio ni residencia en Chile (la Compañía).

En razón del referido contrato, la Compañía prestará una serie de servicios a la Sociedad, cuya principal finalidad consiste en gestionar y maximizar las relaciones de esta con las empresas proveedores de bienes o productos, facilitando las relaciones y reduciendo el riesgo de fracaso en la importación de productos.

A continuación, enumera como algunas de las obligaciones que asume la Compañía, las siguientes: (a) Búsqueda de nuevos proveedores, (b) Realización de estudios de mercado respecto de nuevos fabricantes y/o proveedores; (c) Supervisión de servicios de abastecimiento; (d) Asistencia en la compra de productos o bienes, incluida la negociación de las condiciones de compra y documentación necesaria para la exportación y envío de los productos seleccionados; (e) Visitar a los proveedores o fabricantes, realizar cotizaciones y obtener muestras; (f) Asistir a la Sociedad en la realización de pedidos, debiendo actuar siempre a su nombre, quien será para todos los efectos el comprador de los productos; (g) Inspeccionar la calidad de la mercadería o productos adquiridos, o certificar que ésta sea realizada; (h) Monitorear el progreso en la elaboración de los productos adquiridos, y el envío de estos en las fechas establecidas; (i) Encargarse que el envío de los productos sea realizado por intermedio de empresas transportistas seleccionadas por la Sociedad; (j) Asistir a la Sociedad en toda la documentación necesaria para la importación de los productos adquiridos al país de destino; (k) Asegurarse, junto con el proveedor, que la documentación de los productos cumpla con los requisitos legales para la correcta importación y posterior comercialización de éstos en el país de destino; (l) Asistir a la Sociedad en la devolución de los productos defectuosos, incluyendo la realización de demandas contra los proveedores por el envío de productos defectuosos o dañados; (m) Asistir a la Sociedad en la implementación de sistemas de control aplicables a los productos; (n) Asistir a la Sociedad en la implementación de sistemas de control, incluyendo procedimientos y estándares con que debe cumplir la documentación requerida para la exportación, transporte e importación de los productos; (o) Asistir a la Sociedad en la implementación de procedimientos de seguridad en las cadenas de suministro; (p) Asistir a la Sociedad en la implementación del sistema "Just in Time" (JIT) para reducir los costos de operación en el inventario y entrega de los productos; (q) Hacer entrega a la Sociedad de toda la información que solicite respecto a la adquisición de

productos; (r) Mantener un registro respecto de las funciones de auditoria de los proveedores fuera del país de importación.

Asimismo, la Sociedad y la Compañía acuerdan que: (a) Salvo las operaciones expresamente señaladas en el referido contrato, la Compañía no actuará a nombre de la Sociedad, a excepción de autorización expresa; (b) La Compañía no está facultada para celebrar contratos o adquirir obligaciones a nombre de la Sociedad, salvo autorización expresa; (c) La Compañía no representará a la Sociedad de ninguna otra forma que como agente, y sólo bajo los términos expresamente señalados en el contrato; (d) La Compañía no actuará como vendedor; (e) La Compañía reconoce que la Sociedad será titular de los derechos de autor, o cualquier derecho de propiedad de los productos que se adquieran; no implicando la concesión de licencias, derecho o cualquier otro beneficio a la Compañía en relación con los productos; (f) La Compañía no proporcionará a los proveedores ningún tipo de material, matriz, molde, patrón, obra de arte o ingeniería, asistencia financiera o cualquier otro tipo de colaboración en la elaboración de los productos, salvo autorización previa de la Sociedad. El costo o valor de tales partidas deberá ser señalado en la factura comercial de manera tal que puedan ser debidamente declarados en la Aduana; (g) La Compañía no posee ningún tipo de interés financiero o control respecto de los proveedores de los productos que se adquieren.

Señala que la Compañía recibirá por el cumplimiento de sus obligaciones una comisión como pago, equivalente a un porcentaje del valor FOB (Free on Board) de todas las mercancías o productos de origen; la que será pagada contra emisión mensual de una factura por parte de esta empresa.

Además, la Sociedad se obliga a reembolsar a la Compañía todos los gastos y desembolsos en que esta incurra en cumplimiento de las obligaciones establecidas en el contrato.

Añade que el encargo consiste principalmente en desarrollar distintas actividades todas las cuales tienen por finalidad la obtención de productos para la Sociedad los cuales luego serían vendidos por ella dentro del país y en sus establecimientos, destacando así el ánimo especulativo de la compra, requisito este último, de la esencia en las compraventas mercantiles. Hace presente que todas las obligaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios que se prestará están en sintonía con las obligaciones establecidas en los artículos 243 y siguientes del Código de Comercio, normas que regulan la comisión mercantil.

Sin perjuicio de lo indicado, expresa que si alguna de las obligaciones surgidas del mandato pudiera ser considerada civil, ella accede a un contrato que tiene por objetivo principal la adquisición, de productos del giro de la Sociedad los cuales serán vendidos dentro de su giro de supermercado, actividad netamente comercial contenida, además, en el N°1 del artículo 3 del Código de Comercio teniendo, en este sentido, aquellas obligaciones que aparentemente pudieren ser civiles, el carácter de accesorias de la actividad principal que es la compra de distintos productos para su posterior venta.

Agrega que el N°2, del inciso cuarto, del artículo 59 de la LIR grava con Impuesto Adicional las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por servicios que se presten en el extranjero. No obstante lo anterior, la misma norma legal dispone que estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas al exterior a título de "comisiones", siempre que estas operaciones sean debidamente informadas al Servicio de Impuestos Internos dentro del plazo que este determine.

Añade, en base a las normas legales, Oficios de este Servicio que cita<sup>1</sup>, y consideraciones jurídicas que indica, que el contrato se calificaría como una comisión mercantil al cumplir los supuestos establecidos en los Artículos 233 y 235 del Código de Comercio, en relación con el N°4 del Artículo 3 del mismo cuerpo legal. Conforme a lo anterior, solicita se confirme los siguientes criterios:

1. Que el contrato de provisión de servicios de gestión corresponde a una comisión, esto es, un mandato comercial que versa sobre operaciones mercantiles individualmente determinadas, aun cuando alguna de las obligaciones emanadas del contrato pudieran

<sup>1</sup> Oficios N° 238, de 2001, N° 2.048, de 2011; N° 1.582, de 2008; N° 379, de 2000.

tener el carácter de civiles, debido a que ellas accederían a una obligación principal, la cual sería el otorgamiento de un mandato para la compra de productos del giro de la mandante los cuales luego serían vendidos en Chile por ella.

2. En el evento que se determine que el referido contrato efectivamente se trata de una comisión, y siempre que se dé cumplimiento a los requisitos establecidos por este Servicio mediante la Resolución Exenta N°1, de 2003, las sumas a remesar al exterior por los servicios que prestará la Compañía se encuentran exentas del Impuesto Adicional, en virtud de lo dispuesto en el N°2 del inciso cuarto del Artículo 59, de la LIR.

## II.- ANÁLISIS.

1.- El N° 2, del inciso cuarto, del artículo 59 de la LIR, grava con Impuesto Adicional, con tasa de 35%, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. No obstante lo anterior, esta misma norma legal dispone que estarán exentas de este impuesto, entre otras remuneraciones, las pagadas en el exterior por concepto de “comisiones”. A continuación agrega la misma disposición que las respectivas operaciones y sus características deberán ser informadas al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.<sup>2</sup>

Al respecto, la norma en análisis, en atención a que exime de tributación con el Impuesto Adicional a determinadas remuneraciones por servicios prestados en el exterior, la enumeración taxativa que establece se debe aplicar solo por vía de excepción y en forma restrictiva, a los casos que expresamente así lo admiten que, en la especie, se limita a las remuneraciones correspondientes a “comisiones”.

Por consiguiente, toda vez que la fórmula de excepción consagrada en la norma es de carácter objetivo, ya que atiende a la naturaleza de la operación celebrada, para poder determinar si las sumas a remesar al exterior por los conceptos que indica, se encuentran afectas o no al Impuesto Adicional, es necesario precisar si respecto de tales cantidades se cumple con el requisito que exige la norma legal en referencia, y en el caso particular en análisis, que las sumas a remesar se traten de “comisiones”.

En cuanto al término “comisión” que emplea la citada norma legal, este Servicio ha sostenido invariablemente que debe entenderse delimitado a aquellas que tienen el carácter de mercantiles. Asimismo, se ha expresado que el Código de Comercio, en su artículo 3, N° 4, señala que son actos de comercio, ya sea de parte de ambos contratantes o de una parte de ellos, “la comisión o mandato comercial”; y que el mismo Código, luego de definir en el artículo 233 el mandato comercial como 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 retribución y a dar cuenta de su desempeño, establece en su artículo 235, que el mandato comercial toma el nombre de comisión cuando aquél recae sobre una o más operaciones mercantiles individualmente determinadas.

También se ha señalado que la comisión, en el ámbito del derecho mercantil, es una especie de mandato comercial que se caracteriza porque el encargo objeto del mandato, se debe referir a una o varias operaciones mercantiles lícitas, las cuales deben a su vez estar individualmente determinadas. Por otra parte, el artículo 234 del Código de Comercio, estima la correduría o mediación, como una especie de mandato comercial distinta de la comisión.

2.- Al respecto, en su presentación señala que la finalidad del contrato que cita consiste en gestionar y maximizar las relaciones de su cliente con las empresas proveedoras de bienes o

---

<sup>2</sup> Cabe señalar que la Ley 20.899, a partir del 1 de enero de 2015, suprimió en dicha norma legal el requisito formal que establecía para gozar de esta exención, consistente en que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación; sin embargo se mantiene en el texto legal la obligación de informar las operaciones, aunque no como requisito para la aplicación de la exención, y cuya omisión o retardo está sancionada en la forma que establece el Código Tributario.

productos, facilitando sus relaciones y reducir el riesgo de fracaso en la importación de los mismos; agregando que las actividades que desarrollará la Compañía tienen por objeto principal la adquisición de productos que luego serán vendidos por la empresa chilena en el país y dentro de sus establecimientos; y por las cuales percibiría una comisión calculada sobre el valor FOB de las mercaderías o productos.

En este sentido, la empresa extranjera asume la obligación de gestionar y asistir a su cliente en la compra de productos o bienes, incluida la negociación de precios, plazos de entrega, órdenes de compra y documentación necesaria para la exportación y envío de los productos seleccionados y asistirle en la realización de los pedidos de compra.

Algunas de las obligaciones que asume la empresa extranjera tienen el carácter de una prestación de servicios civiles distintos a una comisión propiamente tal, como por ejemplo realizar estudios de mercado de nuevos fabricantes y/o proveedores, la supervisión de servicios de abastecimiento, monitoreo del progreso en la elaboración de productos, interposición de demandas por productos defectuosos o dañados, implementación del sistema “Just in Time” para reducción de costos, llevar registros de las funciones de auditoría de los proveedores, y otras que no están destinadas a la intermediación propiamente tal para la importación de los productos comercializados por la empresa chilena.

Este Servicio ha señalado anteriormente<sup>3</sup> que si la actividad principal de una entidad constituida en un país extranjero consiste principalmente en contactar a un proveedor con empresas demandantes de sus bienes o servicios, facilitando la conclusión de sus negocios, ello corresponde a un encargo o un mandato comercial, y por lo tanto, las remuneraciones remesas al exterior por estos servicios se encuentran exentas de Impuesto Adicional, de acuerdo al artículo 59, N° 2 de la LIR. También se ha señalado<sup>4</sup>, que las actividades a nivel internacional denominadas Market Finder, (buscador de mercado), para unir a las partes es decir, buscarle al comprador lo que necesita y al vendedor tratar de comercializarle su oferta, y cuando se logra consolidar la operación, percibe una comisión por su trabajo, sería una comisión mercantil, y por lo tanto exenta de Impuesto Adicional.

Por consiguiente, si del análisis de las acciones que la empresa extranjera desarrollará en el cumplimiento del contrato de provisión de servicios de gestión que indica, se desprende que dicho contrato tiene en los hechos por principal objeto intermediar para unir a las partes, es decir buscar a un comprador los proveedores necesarios para la adquisición de los productos que requiere para su comercialización en Chile, percibiendo una comisión por su trabajo cuando se consolida la operación, dicho contrato será una comisión comercial. Se hace presente que, en atención al carácter objetivo de la exención legal en comento, ya que atiende a la naturaleza de la operación realizada, dicha conclusión está sujeta a la condición de que los servicios de intermediación comercial constituyan el objeto principal del contrato y las otras prestaciones no tengan más que un carácter accesorio y más bien menor, y por consiguiente complementarias del objeto señalado, por lo cual el tratamiento tributario aplicable a la suma total de la remuneración, corresponde a una comisión mercantil.

Sin embargo, este Servicio no está en condiciones de dar una respuesta definitiva a la consulta formulada, en tanto no se acompañe el contrato o su copia, que celebró o va a celebrar la Sociedad con la empresa extranjera en cuestión, con el fin de determinar fehacientemente si las sumas a remesar al exterior en virtud de la convención, provienen o no de un “mandato o comisión mercantil”, y que por lo tanto la remuneración pactada corresponde a una “comisión”, exenta del Impuesto Adicional, atendido lo dispuesto por el inciso primero del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR.

3.- En cuanto al reintegro de gastos que menciona, en que incurriría la empresa extranjera en cumplimiento del contrato, se debe manifestar que este Servicio ha señalado en diversos pronunciamientos, como los Oficios N°s. 2.363, de 2007 y 2.111, de 2009, que el solo reintegro de los gastos razonables incurridos por un mandatario en la ejecución de un contrato de mandato, en cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 2158 del Código Civil, no está gravado con el Impuesto Adicional puesto que no queda comprendido en

---

<sup>3</sup> Oficio N° 916, de 2013.

<sup>4</sup> Oficio N° 4.654, de 2005.

ninguno de los hechos gravados con ese impuesto, en la medida que se encuentren debidamente acreditadas la naturaleza, efectividad y monto de dichos gastos.

En cambio, si dichas sumas en definitiva corresponden a la remuneración de servicios prestados en el extranjero por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, se encuentran gravados con Impuesto Adicional, de acuerdo al N°2, del inciso cuarto, del artículo 59 de la LIR.

Al respecto, este Servicio ha señalado en los mismos pronunciamientos, los requisitos mínimos que se deben cumplir para poder considerar como gastos reembolsables las sumas remesadas bajo dicho título, y por consiguiente para no gravarlas con el Impuesto Adicional; así como para poder deducir como gasto en Chile, las citadas cantidades.

Se hace presente que si los citados desembolsos no están debidamente acreditados en cuanto a su naturaleza y efectividad, las sumas remesadas al exterior se afectarán con el Impuesto Adicional de 35%, establecido en la citada norma legal.

### **III.- CONCLUSIONES.**

Los servicios de gestión de las relaciones comerciales prestados por la empresa extranjera que indica, de acuerdo a los términos planteados en su presentación, podrán ser calificados como una comisión o mandato comercial, de aquellas a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto N°2 de la LIR y en consecuencia las remuneraciones pactadas se encontrarán exentas del Impuesto Adicional, siempre que el objeto principal del contrato sea la intermediación para la adquisición de productos, los que serán comercializados en el giro de la empresa domiciliada en Chile.

La Ley N°20.899 suprimió, a partir del 1 de enero de 2015, el requisito formal que establecía esa norma legal para gozar de esta exención, consistente en que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación<sup>5</sup>.

En todo caso, se hace presente que la calificación de la naturaleza jurídica de los servicios prestados, está sujeta a la determinación que se efectúe en la instancia de fiscalización respectiva, atendidas las prestaciones efectivas que realice la Compañía extranjera a su cliente, para lo cual deberá acompañar la documentación de respaldo respectiva, entre ellos el o los contratos celebrados con el agente extranjero.

El solo reembolso de gastos no está afecto a Impuesto Adicional, en tanto no correspondan a remuneración de servicios prestados en el extranjero, y se acrediten en la forma que este Servicio ha señalado en la jurisprudencia administrativa citada.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**

Oficio N°2058, de 19.07.2016  
**Subdirección Normativa**  
Dpto. de Impuestos Directos

---

<sup>5</sup> No obstante, dicha obligación se conserva en el texto legal, pero no como requisito habilitante para la aplicación de la exención.