

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO – ART. 52 – OFICIOS N°S 1121 Y 1124 DE 2018,
N° 114, DE 2020. (ORD. N° 1310, DE 10.07.2020)**

Tratamiento tributario y emisión de documentación por el cobro de energía eléctrica que un arrendador efectúa a su arrendatario.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario y emisión de documentación por el cobro de energía eléctrica que un arrendador efectúa a su arrendatario.

I ANTECEDENTES

Una sociedad comercial, en adelante “la empresa” o “el propietario”, celebrará un contrato de “arrendamiento de colocación y centro de datos” con su principal arrendatario (en adelante, “el arrendatario”), en virtud del cual arrendará a este último ciertas instalaciones que construyó (data center) para que el arrendatario desarrolle su negocio, un centro de procesamiento de datos con prestaciones de conectividad a través de una red global para sus arrendatarios.

El contrato de arrendamiento establece que el propietario proporcionará al arrendatario los servicios relacionados con la “capacidad” o “cantidad de energía eléctrica (en Kw) disponible para una ubicación específica, junto con el espacio de piso asociado”. De esta forma, de acuerdo con el contrato, el propietario se obliga a proveer al arrendatario la energía eléctrica necesaria para el funcionamiento de la data center.

En esa convención se establece la renta a pagar por el arrendamiento, señalando que la empresa “facturará al arrendatario, por separado cada mes, por el uso de electricidad del arrendatario en las instalaciones”, cuyo costo se calculará según lo establece el mismo contrato.

En cuanto al “cálculo del pago de electricidad”, se señala que “el pago mensual de electricidad del arrendatario (el arrendatario) será igual a la parte de los cargos fijos del arrendatario más la parte de los cargos variables del arrendatario, cada uno transferido por el propietario al costo, sin margen de beneficio”.

Para dar cumplimiento al contrato indicado y adecuarse a la legislación vigente, la empresa evalúa el siguiente procedimiento a seguir, en relación con la adquisición de energía eléctrica:

- 1) El arrendatario otorgaría un mandato, sin representación, no remunerado, a la empresa, en virtud del cual se la facultaría para que contrate a nombre propio el servicio de suministro de electricidad, radicándose los efectos que el contrato origine en el mandatario y, sólo una vez que éste rinda cuenta al mandante, se transferirán a éste los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo.
- 2) En virtud de lo expuesto, la empresa celebrará un contrato de suministro de energía eléctrica con la empresa de electricidad, de acuerdo al cual ésta última entregará la capacidad de energía eléctrica necesaria para que la data center funcione en su totalidad, según lo acordado por la empresa y el arrendatario en el contrato de arrendamiento de colocación y centro de datos, siendo facturado el servicio de la empresa eléctrica, directamente a la empresa, es decir, al arrendador, y no al beneficiario del servicio que es el arrendatario.
- 3) Posteriormente, la empresa deberá transferir al arrendatario los derechos adquiridos en virtud del contrato de suministro de energía eléctrica (la capacidad de energía eléctrica), facturando el gasto por consumo de energía eléctrica, según se indicó precedentemente, en el mismo período que las rentas de arrendamiento.
- 4) El monto facturado por concepto de capacidad de energía eléctrica será equivalente a aquel cobrado por la compañía de suministro de electricidad a la empresa, más el IVA correspondiente (débito). De tal manera, la empresa dará cumplimiento a las obligaciones contractuales asumidas.

- 5) Finalmente, señala que la empresa arrendadora se encontraría facultada, en virtud del artículo 23, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), para utilizar el crédito fiscal correspondiente al IVA recargado en las facturas que le emitirá la empresa de electricidad, ya que, a su juicio, el objeto y la actividad de la empresa, se relaciona directamente con el uso de la energía eléctrica para la prestación de sus servicios.

En virtud de lo expuesto solicita confirmar que el procedimiento descrito se ajusta a la normativa tributaria vigente en cuanto al derecho a crédito fiscal de IVA y a los documentos tributarios que deben emitirse o, en su defecto, indicar cuál es el procedimiento procedente.

II ANÁLISIS

Conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la LIVS, las facturas y boletas son documentos de carácter tributario que dan cuenta de ventas o servicios, afectos, no afectos o exentos del Impuesto al Valor Agregado, según sea el caso.

Con todo, de acuerdo con el mismo precepto legal, para la emisión de dichos documentos es necesario que el contribuyente efectivamente haya celebrado cualquier contrato o convención de los mencionados en los Títulos II y III de la LIVS. Esta obligación, prosigue el artículo 52, regirá aun cuando en la venta de los productos o prestación de los servicios no se apliquen los impuestos de esta ley, incluso cuando se trate de convenciones que versen sobre bienes o servicios exentos de dichos impuestos.

En la medida que se realice otra operación, que de acuerdo con la ley no cumple los requisitos indicados, no corresponderá la emisión de una boleta o factura.

Precisado lo anterior, y respecto de los pronunciamientos señalados en su presentación¹, cabe señalar que estos se refieren exclusivamente a contratos de mandato donde el mandatario compra bienes para el mandante, no cuando contrata servicios por cuenta de éste.

En efecto, si el mandato opera sin representación, jurídicamente el mandatario obra a su propio nombre, obligándose él, y no el mandante, en la adquisición de los bienes (es decir, compra para sí los bienes encargados adquirir) correspondiendo que el vendedor emita la factura directamente al mandatario.

Posteriormente, la rendición de cuentas, que se encuentra obligado a realizar el mandatario, constituye, para efectos tributarios, una convención de carácter onerosa (tiene por objeto la utilidad de ambas partes, gravándose cada uno a beneficio del otro) que (transfiere o) sirve para transferir el dominio de cosas corporales muebles, verificándose por tanto el hecho gravado venta.

Luego, corresponde que el mandatario emita una factura a su mandante por las mercaderías cuya compra se rinde, recargando el Impuesto al Valor Agregado, debiendo adicionalmente facturar a su mandante los servicios prestados, en el evento que sean remunerados, ya que la naturaleza del mandato es comercial.

Por el contrario, y así lo ha interpretado este Servicio², cuando el mandato requiere la contratación de servicios a favor de terceros, como sería la contratación del suministro eléctrico, el mandatario no presta servicio gravado alguno. En consecuencia, los servicios que han sido directamente facturados al mandatario, éste no puede facturarlos, a su vez, al tercero ni utilizar como crédito fiscal el impuesto recargado en las facturas recibidas.

¹ Oficio N° 1121, de 2018 y Oficio N°114, de 2020.

² Oficio N° 1124, de 2018

Para solicitar el reembolso de dichos gastos el mandatario debe utilizar cualquier otro documento interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la operación de que se trata.

Tampoco puede entenderse, en el caso analizado, que el impuesto soportado por el arrendador en la facturación efectuada por la empresa eléctrica sea un gasto relacionado directamente con la prestación de sus servicios (arrendamiento de la data center), considerando la existencia de un mandato sin representación, distinto al de arrendamiento, respecto del servicio de energía eléctrica.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, no es posible confirmar el procedimiento descrito en su presentación, relativo a la contratación del suministro de energía eléctrica.

Por lo tanto, no corresponde que la empresa arrendadora, actuando como mandatario sin representación, facture los servicios eléctricos a su mandante, debiendo efectuar la rendición de dichos gastos mediante cualquier otro documento interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la operación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1310, de 10.07.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos