

Título: Oficio N° 1305 de junio de 2018. Tratamiento de desembolsos por gastos soportados en conjunto, entre empresas nacionales y extranjeras.

Resumen: Los ingresos percibidos por una empresa nacional, proveniente de los pagos realizados por una empresa extranjera con el objeto de cancelar obligaciones suscritas en conjunto, son considerados un ingreso bruto para la empresa Chilena, pudiendo esta considerar como gasto necesario el total de los emolumentos pagados.

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 2, N°s 2 Y 3, ART. 17, ART. 29, ART. 31 – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 23 – OFICIOS N° 1118, DE 2004 Y N° 1269, DE 2010. (ORD. N° 1305, DE 25.06.2018)

Tratamiento tributario de los gastos por servicios de marketing soportados conjuntamente entre el distribuidor en Chile y el fabricante en el extranjero, conforme a un acuerdo de distribución.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar el tratamiento tributario aplicable a los gastos de promoción de los productos que distribuye en el territorio nacional, conforme al acuerdo de distribución celebrado con una sociedad extranjera que posee la licencia o tiene derecho para usar y sub-licenciar las marcas y los derechos de propiedad intelectual de los productos comprendidos en el acuerdo.

I. ANTECEDENTES:

Expone, que una Sociedad Extranjera y XXXXX han suscrito un contrato de distribución, el cual, establece que esta última sociedad deberá promover las ventas de los productos de la Sociedad Extranjera en Chile a través de una publicidad adecuada, moderna y efectiva en concordancia con el plan de negocios.

Para estos efectos, XXXXX realizará todas las operaciones relacionadas a la contratación de los servicios de marketing y publicidad en Chile, bajo los procedimientos de contratación estandarizados para todas las empresas de su grupo. En consecuencia, la Sociedad Extranjera sólo se limitará a apoyar en cuanto a la negociación y selección de los proveedores que contraten con XXXXX para estos efectos.

En relación con lo anterior, en el contrato de distribución las partes establecen:

- a) Que invertirán conjuntamente en las actividades de marketing de los productos de la Sociedad Extranjera en una base de 50/50 por equivalente de caja. En el primer año, las partes invertirán un monto determinado por cada caja; y
- b) Que adicionalmente a la inversión señalada en la letra a) anterior, también realizarán una mayor inversión en la fase inicial, a través del establecimiento de un fondo de lanzamiento que se basará en los volúmenes de ventas esperados. Durante los primeros 5 años, este fondo de lanzamiento será financiado por la Sociedad Extranjera, y a partir del sexto año el fondo será financiado por ambas partes.

Al principio, como parte del proceso anual de planificación de negocios, y aun cuando los montos a invertir han sido previamente acordados en los términos indicados en las letras a) y b) precedentes, las partes evaluarán el tamaño de la inversión del fondo de lanzamiento para el siguiente año.

De este modo, la inversión en fondos de lanzamiento para un año se puede ajustar hacia arriba o hacia abajo siguiendo la proporción de los volúmenes anuales presupuestados en comparación con los volúmenes de ventas esperados, si las partes lo acuerdan mutuamente. En caso de que las partes no se pongan de acuerdo, la inversión del fondo de lanzamiento para el siguiente año, será decidida por la Sociedad Extranjera durante los primeros cinco años.

A partir del sexto año, las inversiones del fondo de lanzamiento tendrán que ser acordadas mutuamente entre las partes, y serán compartidas 50/50 por las partes, como una inversión inmediata y directa. En esta línea, ninguna de las partes podrá imponer a la otra parte una decisión

unilateral sobre el valor de esta inversión.

Las inversiones en marketing no gastadas se transferirán automáticamente para el año siguiente.

Las inversiones en marketing cubrirán las actividades de marketing en forma de publicidad mediática directa, incluyendo publicidad en televisión, cine, radio, televisión y señalización exterior, así como las actividades de marketing en puntos de venta, regalos, eventos, exhibiciones, etc., según se especifica en el plan de negocios.

XXXXX deberá proporcionar a la Sociedad Extranjera una confirmación anual firmada por una firma internacional de auditoría acreditada, que muestre:

- Las ventas netas totales de los productos para el año respectivo;
- Que XXXXX ha gastado las inversiones en marketing en actividades de acuerdo con el plan de negocios; y
- La cuenta de pérdidas y ganancias completa y detallada de XXXXX hasta el margen de beneficio neto antes y después de impuestos para los productos y las actividades bajo este acuerdo.

De acuerdo con el contrato de distribución, la Sociedad Extranjera podrá terminar el contrato si XXXXX no gasta las inversiones en marketing acordadas en el plan de negocios o no gasta los importes mínimos acordados o no mantiene inventario; o de una manera esencial, descuida su obligación de comercializar y/o vender los productos de tal forma que puedan dañar el nombre y la reputación de la Sociedad Extranjera, los productos o las marcas.

Posteriormente, expone un análisis jurídico-tributario de la situación antes indicada, y acompaña fotocopia del contrato firmado entre XXXXX y la Sociedad Extranjera, solicitando se confirmen los siguientes criterios:

1. Las contribuciones por inversiones en marketing que pague la Sociedad Extranjera constituirán ingresos tributables de la Sociedad Chilena, determinados en forma anual conforme a las contribuciones efectivas recibidas por la Sociedad Chilena.

En el evento que sea confirmado el criterio recién indicado se solicita aclarar cuál es el documento (tributario o de control interno) que deberá emitir para estos efectos.

2. XXXXX podrá deducir los gastos de marketing (por caja y por el fondo de lanzamiento) ya que calificarían como necesarios para obtener la renta imponible de la Sociedad Chilena.
3. Las facturas de los terceros proveedores de los servicios de marketing se deberán emitir a XXXXX, quien podrá utilizar como crédito el IVA pagado por los servicios de marketing, en la medida que se cumplan con los requisitos que para estos efectos establece el artículo 23 del DL 825 de 1975 y las instrucciones administrativas impartidas por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

II. ANÁLISIS:

El N°1 del artículo 2°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), define renta como los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

De acuerdo con la definición amplia de renta contenida en la LIR, y en virtud del contrato de distribución acompañado en la presentación, en el cual se establece que el distribuidor promoverá las ventas de los productos en todo el territorio, la parte de las inversiones en marketing que será financiada por la Sociedad Extranjera corresponderá a ingresos para XXXXX, por cuanto, en las cláusulas del acuerdo de distribución no se aprecian elementos para establecer que al contratar las inversiones en marketing XXXXX actúe como mandataria de la sociedad extranjera.¹

Por su parte, el artículo 29 de LIR, preceptúa que los ingresos brutos considerados en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría comprenden todos los

¹ Sobre la materia ver Oficio Ord. N°1.646, de 08.05.2009.

ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en dicha categoría, con la excepción de aquellos a que se refiere el artículo 17 de la LIR, incluyéndose en el año en que ellos sean percibidos o devengados por el contribuyente.

Ahora bien, en atención a que en el contrato no se encuentra especificado en qué momento la Sociedad Extranjera entregará los fondos comprometidos en el acuerdo, como tampoco se indican los elementos que permitan determinar cuándo se devengará la renta para XXXXX, no es posible emitir pronunciamiento respecto a la época en que dicha sociedad debe reconocer los ingresos en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, debiendo regirse en todo caso por los conceptos de renta percibida y renta devengada contemplados en los números 2 y 3 del artículo 2° de la LIR.

Por otra parte, en relación a la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, el inciso primero del artículo 31 de la LIR dispone que la renta líquida se determina deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la misma ley, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

Al respecto, este Servicio ha sostenido reiteradamente a través de diversos oficios² que, para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta de conformidad con el artículo 31 de la LIR, debe reunir los siguientes requisitos copulativos.

- i. Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- ii. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo;
- iii. Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- iv. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio, y
- v. Que se acredite o justifique en forma fehaciente.

Por lo anterior, en la medida que estos cumplan los requisitos sistematizados ya señalados, XXXXX podrá deducir los gastos de marketing en que incurra en cumplimiento de lo estipulado en el contrato de distribución.

Por otra parte, en relación al régimen aplicable en el ámbito del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 2 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, define servicio como "la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta".

Como se señaló, no se aprecia en las cláusulas del acuerdo de distribución que al contratar las inversiones en marketing XXXXX actúe como mandataria de la Sociedad Extranjera; luego, al celebrar este tipo de inversiones en publicidad, la empresa chilena lo hace a título propio, en virtud del acuerdo de negocio con la empresa extranjera, por lo que no se configuraría una prestación de servicios que pudiera quedar gravada con IVA. Tampoco podría entenderse que por el hecho que XXXXX, se encargue de la contratación de las inversiones en marketing, sea ella quien presta los servicios de publicidad y por ello se configure un hecho gravado con IVA, que la empresa chilena deba facturar a la empresa extranjera.

En virtud de lo anterior, XXXXX por las sumas que reciba de la empresa extranjera, según el acuerdo de distribución, para fines de efectuar las inversiones en marketing, no debe emitir documento tributario alguno; luego, para acreditar la entrega de dichos fondos, las partes interesadas podrán acordar la emisión de los documentos que estimen conveniente y que den cuenta fehacientemente de la operación realizada.

Finalmente, el artículo 23 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, dispone que los

² Por ejemplo, Oficio Ordinario N° 1118, de 2004; N° 4087, de 2005; N° 1871, de 2006; N° 1269, de 2010.

contribuyentes afectos al pago del IVA tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, que será equivalente al IVA recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pago por la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período. En esta línea, XXXXX podrá utilizar como crédito el IVA pagado en los servicios de marketing, en la medida que se cumplan con los requisitos que para estos efectos establece el artículo 23 del DL 825 de 1975 y las instrucciones administrativas impartidas por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

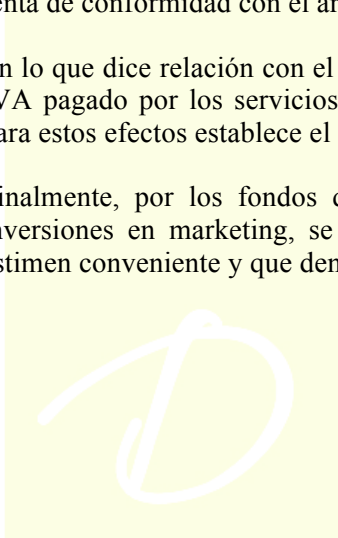
III. CONCLUSIÓN:

En virtud del contrato de distribución celebrado entre XXXXX y la Sociedad Extranjera, en el cual se establece que el distribuidor promoverá las ventas de los productos en todo el territorio, la parte de las inversiones en marketing que será financiada por la Sociedad Extranjera corresponderá a ingresos para XXXXX, de acuerdo con la definición amplia de renta contenida en la LIR, y en consecuencia, deberá incorporar dichas cantidades en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, conforme a las reglas contenidas en el artículo 29 de la LIR, en concordancia con lo dispuesto en los números 2 y 3 del artículo 2° del mismo texto legal.

A su vez, XXXXX podrá deducir los gastos de marketing (por caja y por el fondo de lanzamiento), en la medida que éstos cumplan los requisitos para ser calificados de necesarios para producir la renta de conformidad con el artículo 31 de la LIR, según se expuso en el Análisis.

En lo que dice relación con el Impuesto al Valor Agregado, XXXXX podrá utilizar como crédito el IVA pagado por los servicios de marketing, en la medida que se cumplan con los requisitos que para estos efectos establece el artículo 23 del DL 825 de 1975.

Finalmente, por los fondos que entregue la empresa extranjera a XXXXX, para financiar las inversiones en marketing, se podrá acordar entre las partes la emisión de los documentos que estimen conveniente y que den cuenta fehacientemente de la operación realizada.



Dina
FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR
Consultores

Oficio N° 1305, de 25.06.2018
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos