

CIRCULAR N° 3, DEL 6 DE ENERO DE 1998

MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ARTICULO 38 DE LA LEY DE LA RENTA POR LA LEY N° 19.506, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE 30 DE JULIO DE 1997.

I.- INTRODUCCION

1.- En el Diario Oficial de 30 de Julio de 1997, se publicó la Ley N° 19.506, la cual mediante su artículo 1° N° 6 introdujo cuatro nuevos incisos al artículo 38 de la Ley de la Renta, otorgando al Servicio, a través de tales normas, las facultades necesarias para impugnar, por una parte, los precios de transferencias pagados o adeudados a la casa matriz en el exterior o a sus respectivas agencias o empresas relacionadas, por bienes o servicios recibidos por las agencias en el país, en la medida que no guarden relación con los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, y por otra, impugnar los precios que las agencias o sucursales establecidas en el país cobren a su casa matriz o a empresas relacionadas con ésta, cuando no se ajusten a valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes.

Iguales facultades se confieren al Servicio para impugnar como gasto necesario para producir la renta los excesos que se determinen por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones financieras celebradas por la agencia en Chile con su respectiva casa matriz en el exterior u otras empresas relacionadas.

Además, las facultades señaladas anteriormente se hacen aplicables también en el caso de cualquier tipo de empresa establecida en Chile, cuando una empresa constituida en el extranjero participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital, de la primera o viceversa. Igualmente tiene ahora el Director Regional cuando las mismas personas, sean naturales o jurídicas, participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile y una empresa establecida en el extranjero.

2.- La presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones pertinentes sobre estas nuevas modificaciones.

II.- DISPOSICION LEGAL ACTUALIZADA

El artículo 38 de la Ley de la Renta, modificado por la Ley N° 19.506, ha quedado del siguiente tenor, destacándose a continuación los cambios incorporados en forma subrayada:

"ARTICULO 38°.- La renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país.

Sin perjuicio de lo expuesto en el artículo 35°, cuando los elementos contables de estas empresas no permitan establecer tales resultados, la Dirección Regional podrá determinar la renta afecta, aplicando a los ingresos brutos de la agencia la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados todos estos rubros conforme a las normas de la presente ley. Podrá, también, fijar la renta afecta

aplicando al activo de la agencia, la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.

Cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra agencia o empresa relacionada de la casa matriz, no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnarlos fundadamente, tomando como base de referencia para dichos precios una rentabilidad razonable a las características de la operación, o bien los costos de producción más un margen razonable de utilidad. Igual norma se aplicará respecto de precios pagados o adeudados por bienes o servicios provistos por la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas, cuando dichos precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, pudiendo considerarse, además, los precios de reventa a terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada, menos el margen de utilidad observado en operaciones similares con o entre empresas independientes.

En el caso que la agencia no realice igual tipo de operaciones con empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnar fundadamente los precios considerando los valores que en el mercado internacional tengan los productos o servicios respectivos. Para este efecto, la Dirección Regional deberá pedir informe al Servicio Nacional de Aduanas, al Banco Central de Chile o a los organismos que tengan la información requerida.

Asimismo, la Dirección Regional podrá rechazar fundadamente como gasto necesario para producir la renta, el exceso que determine por las cantidades adeudadas o pagadas por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones crediticias o financieras celebradas con la casa matriz u otra agencia de la misma, o con una institución financiera en la cual tenga participación de a lo menos un 10% del capital la casa matriz.

Lo dispuesto en los tres incisos anteriores se aplicará, también, cuando una empresa constituida en el extranjero participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile, o viceversa. En igual forma se aplicará cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile y en una empresa establecida en el extranjero."

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

El artículo 38 de la Ley de la Renta, es una disposición que establece la forma en que debe determinarse la renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, contemplando, a su vez, la citada norma legal, los procedimientos especiales que deben tenerse en cuenta, cuando los elementos contables de las citadas empresas, no permitan claramente determinar la citada renta. Además, y a raíz de los cambios incorporados, se contienen en la referida disposición normas especiales para regular las transferencias de precios que se cobren entre la casa matriz y sus respectivas sucursales o agencias establecidas en el país y, en general, de empresas establecidas en Chile en relación a empresas establecidas en el extranjero. Asimismo, se aplicarán estas normas cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile y en una empresa establecida en el extranjero.

A continuación se comentan las distintas situaciones que contempla la disposición citada, incluyendo, obviamente, aquellas modificaciones introducidas por la Ley N° 19.506, de 1997.

1.- Parámetros que deben considerarse cuando los elementos contables de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras no

permitan determinar claramente los resultados reales, según normas que ya regían con anterioridad a la Ley N° 19.506

a) En los casos en que los elementos contables de las citadas empresas no permitan claramente establecer o determinar los resultados reales de su gestión en el país, la Dirección Regional correspondiente a la jurisdicción de su domicilio, podrá determinar la renta afecta de tales contribuyentes, aplicando en la especie, los siguientes parámetros o puntos de referencia:

a.1) A los ingresos brutos de la respectiva agencia en Chile, la proporción o porcentaje que exista entre la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados todos estos rubros de acuerdo a las normas generales de la Ley de la Renta; o

a.2) Al activo de la agencia en el país, la proporción o porcentaje existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.

b) En todo caso se aclara, que lo anterior es sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 35 de la ley del ramo, en cuanto a que si la renta líquida imponible no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de la Primera Categoría, es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por la respectiva Dirección Regional, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza, correspondiéndole, en cada caso, al Director Regional respectivo adoptar una u otra base de determinación de la renta.

c) Las rentas que resulten de la aplicación de lo comentado en las letras a) y b) anteriores, se afectan con el impuesto único del inciso tercero del artículo 21 de la Ley de la Renta, por así disponerlo expresamente dicha norma legal.

2.- Casos en los cuales la Dirección Regional correspondiente podrá impugnar los precios de transferencia entre la sucursal o agencia y su respectiva casa matriz o empresas relacionadas

Los cuatro nuevos incisos que se han agregado al artículo 38 tienen por objeto entregar al Servicio la facultad para impugnar fundadamente, es decir, con antecedentes que de acuerdo a un razonamiento, análisis y concordancia lógico permitan asignar otro valor a la transferencia, los precios que se cobren o se paguen entre empresas relacionadas -en los términos que señala la ley- en el caso de que una de ellas se encuentre establecida en el extranjero.

Los precios mencionados anteriormente, se denominan para los efectos de esta Circular, como precios de transferencias, incluyendo en este concepto la compraventa de mercaderías, prestación de servicios, transferencia de tecnología, así como el otorgamiento del uso o goce temporal de patentes y marcas.

En términos generales, los precios de transferencias son los que se pagan o cobran entre empresas que forman parte de un grupo multinacional, por transferencia de bienes o servicios.

2.1) Precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra agencia o empresa relacionada de la casa matriz.

Cuando no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes

La Dirección Regional podrá impugnarlos, tomando como base de referencia:

Una rentabilidad razonable a las características de la operación

Los costos de producción más un margen razonable de utilidad

Para determinar los precios, tanto considerando como base una rentabilidad razonable como los costos de producción, deberá tomarse inicialmente como base la comparación de los precios en las condiciones pactadas en las transacciones entre empresas relacionadas con los precios en transacciones y condiciones pactadas entre empresas no relacionadas. Para estos efectos deberán tenerse en cuenta, entre otros, las características del bien o servicio, el tipo de operaciones y el entorno económico.

Tratándose del costo de producción, más un margen razonable de utilidad, se podrá partir del precio de adquisición del bien, según documentación fehaciente, adicionándole los costos incurridos y un margen estimado de beneficio tomando como base operaciones iguales o similares entre empresas independientes.

En todo caso, no puede suponerse a priori que las empresas relacionadas estén actuando de mala fe, sin efectuarse un análisis previo que permita obtener una conclusión en el sentido indicado, pues puede suceder que las empresas multinacionales pueden realizar operaciones que, por su envergadura o avance tecnológico, las empresas independientes no son capaces de realizar.

2.2) Precios que la agencia o sucursal pague o adeude a la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas de la casa matriz.

Cuando no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas

La Dirección Regional podrá impugnarlos, tomando como base, además de las referencias señaladas en el punto 2.1):

Los precios de reventa a terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada, menos el margen de utilidad observado en operaciones similares con o entre empresas independientes

Se entenderá por precio de reventa para estos efectos aquel que corresponde a un producto que ha sido vendido a una empresa independiente y que ha sido adquirido por la vendedora a una empresa asociada.

Este precio de reventa se rebaja en un margen de precio de reventa, el cual representa el monto por el que el revendedor busca cubrir sus costos de venta y otros gastos operacionales y obtener una rentabilidad adecuada considerando las funciones realizadas, incluyendo los activos y riesgos asumidos.

El margen de precio de reventa puede ser obtenido de una transacción comparable no controlada, recurriendo a algunas fuentes, como ser, las compras del revendedor de bienes similares a empresas independientes; las ventas de bienes similares del proveedor relacionado a empresas independientes localizadas en el mismo u otros mercados, dentro o fuera de su jurisdicción tributaria o las ventas de empresas independientes de bienes similares a otras empresas independientes.

El saldo puede constituir el precio determinado por la transferencia original de la propiedad entre las empresas relacionadas.

2.3) Caso en que la agencia no realice igual tipo de operaciones con empresas independientes.

En estos casos, la Dirección Regional también podrá impugnar fundadamente los precios sobre la base de la información de los valores respectivos que existan en el mercado internacional en relación a los mismos productos o servicios.

Para estos efectos, la ley faculta a la Dirección Regional para pedir informes al Servicio Nacional de Aduanas, al Banco Central de Chile o a cualquier otro organismo que tenga la información necesaria.

Se hace presente que, en todas las situaciones en que pudieren impugnarse los precios de transferencias, a que se refiere la presente Circular, antes de comenzar un análisis de comparabilidad es necesario tener información respecto de la empresa para realizar un diagnóstico previo que sirva de apoyo a la impugnación, como ser: rentabilidad de ella, competidores, información financiera, funciones realizadas, etc.

2.4) Tributación aplicable

Los mayores ingresos que resulten de la aplicación de lo comentado en los puntos 2.1) y 2.2) precedentes, se agregarán a la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría y, a su vez, formarán parte del FUT, quedando sujetos al impuesto de Primera Categoría en el ejercicio en que se determinen, y con el impuesto Adicional, en el período en que se imputen a dichos mayores ingresos retiros o remesas de rentas al exterior, o en el término de giro.

3.- Facultad de las Direcciones Regionales de rechazar como gasto necesario para producir la renta los excesos de intereses, comisiones y otros pagos provenientes de operaciones crediticias o financieras celebradas con la casa matriz u otras entidades en el exterior

a) De acuerdo a lo dispuesto por el inciso penúltimo del artículo 38 de la Ley de la Renta, las Direcciones Regionales están facultadas para rechazar fundadamente, como gasto necesario para producir la renta, a la respectiva agencia o sucursal en Chile, los excesos que determinen por cantidades pagadas o adeudadas al exterior por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones crediticias o financieras celebradas con la casa matriz u otra agencia de ésta última en el exterior, o con una institución financiera en la cual tenga participación de a lo menos un 10% del capital la casa matriz.

b) Los excesos que se determinen por los conceptos antes indicados, de conformidad a lo dispuesto por el N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, deberán agregarse a la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría para la aplicación de dicho tributo, debidamente reajustados en la forma prevista en el N° 3 de dicha norma legal, cuando se trate de desembolsos efectivos. Los referidos excesos por corresponder a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, se afectarán con el impuesto único de 35% del inciso tercero del artículo 21 de la ley, debiendo desagregarse de la renta líquida imponible de Primera Categoría para la aplicación de dicho tributo, con el fin de preservar la calidad de único del mencionado gravamen.

4.- Casos en los cuales se aplican también las facultades de impugnación de precios y de gastos necesarios para producir la renta comentadas anteriormente

a) Conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 38 de la ley, las normas de impugnación de precios y de gastos necesarios para producir la renta, comentadas en los números anteriores, también se aplicarán, en general, en el caso de una empresa constituida en el extranjero que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile o viceversa.

b) Igual norma se aplicará cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile y en una empresa establecida en el extranjero.

5.- Empresas que no se consideran independientes

Por último, se hace presente que, para los efectos de esta Circular, no se considerarán empresas independientes; pero sí se entenderán empresas asociadas o que una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital en la otra, cuando se den los presupuestos a que se refieren los artículos 86 y 87 de la Ley N° 18.046, y los artículos 97 y 98 de la Ley N° 18.045, los cuales fueron reproducidos en la Circular N° 61, de 15 de Octubre de 1997.

IV.- VIGENCIA

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley N° 19.506, las modificaciones introducidas al artículo 38 de la Ley de la Renta, regirán a contar del Año Tributario 1998, afectando, en consecuencia, a los impuestos anuales a la renta que deban declararse y pagarse desde esa fecha, es decir, por las operaciones ocurridas durante el año comercial 1997 y siguientes.

Saluda a Ud.,

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY

DIRECTOR