

REFORMA A LAS NORMAS LEGALES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN CHILE

Alberto Cuevas Ozimica

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Abogado,
Profesor del Magíster en Tributación
Facultad de Economía y Negocios
Universidad de Chile



Víctor Villalón Méndez

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Público y Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.

ABSTRACT

En el presente documento analizan las nuevas normas legales sobre los denominados precios de transferencia, incorporadas recientemente por la Ley 20.630 que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. Tales disposiciones reemplazaron a aquellas contenidas en el artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las que fueron por tanto derogadas. Para tales efectos, se incluye en este artículo una reseña del marco legal actualmente vigente con anterioridad a la reforma y un análisis general del nuevo artículo 41E de dicha Ley, además de referencias a las Guías de Precios de Transferencia de la OECD, el Manual de Precios de la ONU y los reportes del Foro de Precios de Transferencia de la Comunidad Europea.

El nuevo marco normativo importa contar a partir de su vigencia con una legislación más completa y acorde a los estándares internacionales sobre la materia, incluyendo aspectos novedosos como la posibilidad de suscribir acuerdos anticipados de precios entre las empresas y el Servicio de Impuestos Internos, definiciones más precisas de los métodos para la aplicación del Arm's Length Principle, normas sobre ajustes correlativos y otras normas inéditas que se describen en el mismo.

A nuestro juicio, la nueva legislación significa una importante mejoría en los estándares de certeza jurídica, incorporando herramientas que permitirán no sólo favorecer el desarrollo de las actividades de negocios de los contribuyentes, sino que también hacer un mejor uso de los recursos públicos destinados a la fiscalización tributaria de las operaciones transfronterizas.

Resulta evidente que la nueva regulación propiciará una discusión más acabada sobre las políticas de precios de transferencias de las empresas, auditorías de precios de transferencia diseñadas e implementadas por equipos especializados al interior del Servicio de Impuestos Internos, resolución de controversias, entre otras materias que deberán tener la mayor atención de las empresas multinacionales que operan en Chile como así también de las Autoridades Fiscales respectivas.

1.- INTRODUCCIÓN

La Ley 20.630⁴⁷, que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, contiene, entre otras materias, una nueva norma legal relativa a los denominados precios de transferencia (PT). Dicha disposición reemplaza la anterior regulación que se encontraba en el artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), incorporando un nuevo artículo 41E al citado texto legal, el que supone, desde varios puntos de vista, un importante mejoramiento del régimen regulatorio de los PT en Chile.

Resulta evidente que el propósito de la nueva legislación no es cambiar en esencia los principios que reglaban los PT en nuestro país, sino más bien perfeccionar su regulación, adecuándola a las mejores prácticas y estándares internacionales⁴⁸, proponiendo adicionalmente normas innovadoras en ciertas áreas como por ejemplo el

⁴⁷ Publicada en el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012.

⁴⁸ Para mayor información, se sugiere consultar las Guías de Precios de Transferencia de la OECD, el Manual de Precios de Transferencia para países en vías de desarrollo del Sub-Comité de Precios de la ONU y los reportes elaborados por el Foro de Precios de Transferencia de la Comunidad Europea (En la bibliografía se incluyen algunos links de interés).

nuevo régimen sobre acuerdos anticipados de PT (APAS). Sin embargo, como tendremos oportunidad de comentar, aparecen cambios significativos que tendrán bastante relevancia práctica en su aplicación.

No cabe duda que las normas recientemente aprobadas, fortalecen las facultades de la administración tributaria para ejercer un mayor control respecto de transacciones entre partes relacionadas, no obstante lo cual, a nuestro juicio simultáneamente otorgan mayor certeza jurídica a los contribuyentes.

Dentro de las novedades del artículo 41E, de la LIR, cabe destacar que se incorporan nuevas normas de relación, la posibilidad de suscribir APAS y efectuar los denominados ajustes correspondientes.

Para analizar estas modificaciones y otros aspectos de interés, nos referiremos en primer lugar al estado de la materia en Chile hasta antes de la publicación de la referida Ley 20.630, ello con la finalidad de facilitar a continuación el análisis comparativo con la actual regulación.

2.- RÉGIMEN DE PT PREVIO A LA VIGENCIA DE LA LEY 20.630

2.1.- Descripción

Los Arts. 9 de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (CDT) bajo Modelo OCDE que Chile ha suscrito, en general establecen dos principios fundamentales sobre los PT:

- a) Que se busque por los estados contratantes evitar la Doble Tributación Internacional (DTI) económica que tiene lugar con motivo del ajuste de PT que efectúa uno de los estados (Sólo si el otro Estado está de acuerdo con el ajuste que hizo el primero⁴⁹).
- b) Que se propenda a la correcta asignación de bases imponibles entre los estados que suscriben el Convenio (mayoritariamente sobre la base del Arm's Length Principle⁵⁰ (en adelante ALP)),

⁴⁹ Usualmente conocido como “ajuste correlativo”. Véase párrafos 4.32 y siguientes de las Guías de precios de transferencias del OECD, versión julio de 2010.

⁵⁰ El Capítulo I de las Guías de la OECD ilustran sobre el sentido y alcance de principio ALP. En el Manual de precios de transferencia de la ONU véase punto 4.2 y siguientes. Una

Estos artículos contienen además un concepto amplio de relación entre empresas (Participación en el capital, dirección o utilidades), sin que contemplen supuestos de relación no empresariales (Ej. Parentesco, trabajadores con cierta importancia en las decisiones, etc.).

Sobre la aplicación de tales disposiciones contenidas en los CDT, han surgido distintas preguntas, entre las que cabe destacar aquella relativa a si resulta o no procedente aplicar directamente sus disposiciones, o, lo que es lo mismo, si se requieren normas internas o domésticas de los estados contratantes que reglen su aplicación.

Respecto de esto último, la legislación doméstica en Chile reglaba esta materia hasta antes de la vigencia de la Ley 20.630 en el Art. 38, de la LIR. Como primer comentario, cabe destacar que el texto de ese artículo difiere del texto de los Arts. 9 de los CDT suscritos por Chile de acuerdo al Modelo de la OCDE. Lo anterior, lleva necesariamente a preguntarse si acaso es o no distinto el régimen de los PT en Chile cuando se aplica algún CDT, de aquel que corresponda cuando las transacciones respectivas sólo queden sujetas a la legislación doméstica de los estados involucrados. Si bien el comentado Art. 38 consagraba el ALP, no lo hacía de la misma forma en que se encuentra tratado en las Guías de la OCDE sobre PT.

En otro sentido, a diferencia de legislaciones como la española (Art. 16, LIS, RDL 4/2004), las reglas chilenas sobre PT contenidas en el artículo comentado, no exigían expresamente como requisito para la aplicación de tales normas legales que se hubiese producido en el caso particular una menor tributación en el país. En general, sólo sería razonable cuestionar los PT “cobrados” o “pagados” en la medida en que sean inferiores y superiores, respectivamente, a los que se establezcan en operaciones comparables entre partes no relacionadas, ello porque sería la única forma de determinar un mayor impuesto a través de este mecanismo, conforme a lo dispuesto por el Art. 21, Inc. 2° y 3°, de la LIR, según su texto previo la reforma de la Ley 20.630.

Al igual que el Art. 9, del Modelo de la OCDE, el Art. 38 previo a la reforma, establecía sólo supuestos de relación “empresariales”.

Por otra parte, si bien establecía los métodos que podía aplicar el SII para impugnar los PT, su tratamiento no era consistente con el de los métodos tratados en las Guías de la OCDE⁵¹. Tampoco parecía contener, a lo menos de manera explícita, alguna jerarquía

descripción general del mismo fue desarrollado a la Edición 5 de la revista en el apartado denominado Introducción a los precios de transferencia.

⁵¹ Véase Capítulo II de las referidas Guías, versión julio de 2010.

entre tales métodos, los que además parecían ser taxativos, cuestión que impedía aplicar otros métodos, aún cuando pudiesen producir mejores resultados. Adicionalmente, se contenían en el Art. 38 comentado normas legales que permitían al SII rechazar ciertos gastos (intereses, comisiones u otros provenientes de operaciones crediticias o financieras).

2.2.- Antecedentes legislativos

Sobre este punto, cabe destacar los siguientes cuerpos legales:

- Ley **19.506**, Diario Oficial de 30.07.1997, que mediante su Art. 1 N° 6 introdujo cuatro nuevos incisos al Art. 38, de la LIR, y
- Ley **19.840**, Diario Oficial de 23.11.2002, que mediante el N° 3 de su Art. 1 incorporó los dos incisos finales al mismo Artículo.

2.3.- Jurisprudencia administrativa del S.I.I.

Se contiene en las siguientes circulares de dicho organismo:

- **Circular 3**, de 06 de enero de 1998.
- **Circular 72**, de 27 de diciembre de 2002.

En cuanto a las facultades que la legislación comentada otorgaban al SII, cabe señalar que consistían en:

- a) 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;**
- b) Impugnar los precios **pagados o adeudados** a la casa matriz en el exterior o a sus agencias o empresas relacionadas, por bienes o servicios recibidos por las agencias o sucursales en el país, en la medida que no guarden relación con los **precios normales de mercado entre partes no relacionadas;**
- c) 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 crediticias o financieras** celebradas por la agencia en Chile con su casa matriz en el exterior u otras empresas relacionadas que indica, e

- d) Impugnar **precios pagados, adeudados o cobrados y gastos** 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. Iguales atribuciones tiene ahora el DR 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.

A juicio del SII, los precios referidos en las letras precedentes son lo que se conoce 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 (Circular 3, de 1998).

A continuación, analizaremos con mayor detalle el texto del Art. 38, de la LIR, previo a la reforma de la Ley 20.630:

- “**Cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra agencia o empresa relacionada de la casa matriz.....**”

A nuestro juicio, la redacción de esta disposición no era del todo precisa, en cuanto más bien debía decir: “Cuando los precios que un **establecimiento permanente**, etc...”, dado que dicho concepto resulta más general y comprensivo que las expresiones “agencia o sucursal”. Incluso, una interpretación literal podía llevar a concluir que se excluían de la aplicación de esta norma otras formas de establecimientos permanentes (EPs) distintas de agencias y sucursales, como podrían ser por ejemplo los representantes, oficinas, etc. Con todo, mediante la referida Circular 3, el SII interpretó que las reglas de PT analizadas se aplicaban a todos los casos de EPs, lo que se ajusta a la situación observada en la legislación comparada.

En cuanto al carácter internacional de las normas sobre PT, el SII sostuvo que: “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**.”⁵². Lo anterior se reitera cuando en la misma Circular señala que “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.” En consecuencia, a juicio del SII la aplicación de

⁵² Circular 3, de 1998, del SII.

estas disposiciones exigía **que una de las partes intervinientes se encontrara en el extranjero**, por lo que a su juicio no se aplicaban respecto de PT internos, es decir, aquellos cobrados o pagados entre empresas relacionadas domiciliadas o residentes en Chile, respecto de las cuales se aplicaban y aplican hasta la fecha las demás disposiciones sobre tasación de precios o valores y deducción de gastos que establece el ordenamiento legal tributario doméstico.

Otro aspecto jurídico de orden más general que se ha discutido con motivo de la disposición legal comentada, dice relación con determinar si conforme al derecho chileno puede una agencia o sucursal contratar ya sea con su Matriz, o con otra agencia o sucursal de la misma matriz. El tema se suscita debido a que las distintas formas de EP gozan en general de la misma personalidad jurídica que su casa matriz u oficina principal, de modo que desde la perspectiva del derecho civil y comercial, no resulta claro que puedan considerarse como “contratos” las relaciones que mantienen entre sí, de forma tal que malamente podría estarse hablando de “precios”. No queremos extendernos aquí demasiado sobre este espinudo tema legal. Baste decir que a nuestro juicio la regulación comentada es una manifestación de la ficción o principio de empresa separada para efectos de la tributación con el Impuesto a la Renta de los EP en Chile⁵³.

Continuando con el análisis de la disposición comentada, la Ley establecía que tales precios cobrados..... **“no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnarlos fundadamente,.....”**

La parte transcrita del artículo comentado también genera dudas interpretativas. Por una parte, podía sostenerse que se trataba de la consagración del ALP en el Art. 38, de la LIR. Por otra, se trataba de una referencia al denominado método del Precio Comparable no Controlado o CUP, por sus siglas en inglés. Una tercera posibilidad sería sostener que podía tratarse de ambas cosas simultáneamente. A nuestro juicio, resulta relevante destacar aquí, más allá de la discusión resumida, que esta parte de la disposición resulta relevante, en cuando consagraba claramente el denominado “análisis de comparabilidad”. El SII sostuvo en la Circular 3, de 1998, que en todas las situaciones en que pudieren impugnarse los PT, 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 por ejemplo; rentabilidad, competidores, información financiera, funciones realizadas, etc.

⁵³ Lo que no necesariamente es así para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

En este sentido, de acuerdo al SII, para impugnar los precios entre partes relacionadas de acuerdo al referido Art. 38, era necesario tener un punto de referencia o comparable, que no es otro que los precios que por operaciones similares se cobren entre sí partes independientes. En cuanto al contenido de este examen de comparabilidad, el SII sostuvo que “para estos efectos deberán tenerse en cuenta, entre otros aspectos, las características del bien o servicio, el tipo de operaciones y el entorno económico.”⁵⁴.

Como anticipábamos, algunos señalan que además de establecer expresamente el análisis de comparabilidad, el primer elemento o método que consagraba el Art. 38 de la LIR, era el CUP. El SII parecía entender lo anterior, al señalar en la Circular 3 referida que “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.”.

Estimamos necesario comentar que resulta evidente que si el precio cobrado entre partes relacionadas resulta consistente con los cobrados entre partes no relacionadas por operaciones comparables, no es posible cuestionarlo. La duda es si conforme a la redacción de la disposición legal analizada resultaba posible justificar algún ajuste posterior de la administración basado en la aplicación del método CUP. El problema, es que del tenor de la disposición comentada algunos habían concluido que permitiría usar el CUP para cuestionar los precios, pero no para justificar un ajuste. Para hacerlo, sería necesario adicionalmente recurrir a los demás métodos que señala la Ley (Rentabilidad razonable, costos de producción más margen de utilidad o precio de reventa), lo cual a todas luces carece de sentido, porque se confunde el ALP con uno de los métodos conducentes a su aplicación.

Otro aspecto relevante de la disposición legal comentada, decía relación con el carácter fundado de la impugnación. El SII ha sostenido que “**impugnar fundamentamente**”, implica que ello debe llevarse a cabo 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 cuanto a los Métodos de PT, el artículo comentado disponía que:..., **tomando como base de referencia para dichos precios una rentabilidad razonable a las**

⁵⁴ Circular 3, de 1998, del SII.

características de la operación, o bien los costos de producción más un margen razonable de utilidad.

Sin perjuicio de la discusión sobre la existencia o no del CUP, o de su ámbito de aplicación (sólo para impugnar o también para establecer un ajuste de PT), el Art. 38 de la LIR trataba expresamente ciertos métodos. De acuerdo a la redacción del texto, dados los supuestos de relación y comparabilidad comentados, la impugnación fundada, es decir, el nuevo precio (rentabilidad o valor) que resulte del análisis de la administración tributaria, debía tomar como base de referencia lo siguiente:

a) Una rentabilidad razonable a las características de la operación.

A nuestro juicio, este método tiene un evidente carácter transaccional. Se trata de un análisis transacción por transacción, dado que obliga a mirar las características de cada operación (o un conjunto de ellas). No cabe duda que la rentabilidad razonable, a lo menos, debía establecerse a la luz de las rentabilidades que empresas no relacionadas obtenía en transacciones comparables.

En cuanto a la extensión de este método, dada la redacción de la Ley, podía entenderse comprensivo de todos los métodos de utilidad tratados en las Guías de la OCDE (Sean de utilidades brutas o netas). Sin embargo, no existían en la Ley parámetros muy precisos para aplicarlo.

Sin perjuicio de lo comentado, debe tenerse presente que los métodos transaccionales tradicionales se encuentran más cercanos a la transacción que los métodos de utilidades, por lo que el establecimiento de una rentabilidad razonable en base a utilidades puede alejarse de la transacción u operación pero sin perder ese carácter⁵⁵. De consiguiente, en caso de existir elementos que ameriten ajustes de comparabilidad, éstos deben poder realizarse de manera fiable y siempre que sean relevantes⁵⁶.

Otra pregunta que cabe hacer en este caso consiste en las consecuencias que se seguían para la aplicación de este método ante la inexistencia de una rentabilidad por parte de la empresa objeto de fiscalización por el SII. En otras palabras, qué sucedía si dadas las características de la operación era razonable que no existiese rentabilidad, lo que podría suceder, por ejemplo, en aquellos casos en que las empresas se encuentren

⁵⁵ En el N°5 de esta Revista se entregó una Introducción a los PT con una descripción básica de los alcances de los métodos para la aplicación del ALP.

⁵⁶ Respecto del Análisis de Comparabilidad, sugerimos dar lectura al Capítulo III de las Guías de julio de 2010 de la OECD y al Capítulo 7 del Manual de Precios de la ONU.

desarrollando estrategias comerciales para ingresar a nuevos mercados, aspecto bastante tratado en las Guías de la OCDE⁵⁷.

b) Los costos de producción más un margen razonable de utilidad.

Dada la redacción de la norma legal comentada en este punto, cabe preguntarse aquí si sólo podían considerarse para la aplicación de este método los costos más no los gastos incurridos por la empresa.

Para algunos, este método sería equivalente al denominado “cost plus” de las Guías de la OCDE.

Además, se ha discutido si su aplicación debía ser en subsidiario del anteriormente comentado, en cuanto se trataría de un método menos perfecto por excluir del análisis los gastos.

Por su parte, el SII ha sostenido que “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.” (Circular 3, de 1998)

De acuerdo a lo anterior, en este caso la comparabilidad estaría dada por las utilidades brutas de operaciones similares o idénticas entre no relacionados. Se trataría entonces de utilidades comparables y no de precios comparables. Dichas utilidades serían sólo las relativas a la transacción testeada y no utilidades totales de la empresa analizada y los comparables.

c) Método de la reventa.

El Art. 38, de la LIR, disponía más adelante que: **“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.”**

⁵⁷ Debe tener presente el lector que dentro de los factores de comparabilidad que la OECD ha señalado como relevantes para el denominado Análisis de comparabilidad se comprenden las “estrategias de negocios” en cuyo caso se aceptarían condiciones diferentes mientras prosigan las respectivas estrategias y están mantenga su sustento económico.

La diferencia esencial con lo tratado en las letras anteriores consiste en que se refiere a **“precios pagados o adeudados”**, mientras que antes la Ley sólo se refería a **“precios cobrados”**. Aclaraba esta parte del artículo bajo análisis que se trataba además de precios por **“bienes o servicios”**, lo que no se establecía de igual forma en la primera parte del inciso 3° del mismo artículo. Además, estos precios pagados o adeudados lo eran a la matriz, a las agencias de aquella o a empresas relacionadas, por servicios recibidos o bienes adquiridos.

En consecuencia, podemos concluir hasta aquí que la Ley admitía para el caso de los precios **pagados o adeudados**, utilizar como fundamento de la impugnación y determinación de un nuevo precio, “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.” La duda que surge de inmediato es si existe alguna razón para que respecto de los precios **“cobrados”** tratados en los números anteriores no se pueda aplicar este método, lo que no resultaría coherente, es decir, no se ve cuál sería el fundamento para restringir el uso de otros métodos en dichos casos. Sobre esto último, algunos sostienen que la imposibilidad de obtener información fidedigna en los mercados de reventa extranjeros haría menos fiable el resultado de la aplicación del método en cuestión, lo que explicaría su exclusión para el caso de precios **“cobrados”**.

Por su parte, el SII ha sostenido que “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.” (Circular 3 de 1998).

Una primera duda en este caso, consiste en determinar si podría aplicarse este método de “precio de reventa”, a los servicios⁵⁸. Además, el tenor literal podría llevar a pensar que sólo se aplica para el caso en que la agencia o sucursal adquiera bienes o reciba servicios de una empresa asociada y ella misma los revenda o preste a otra empresa no relacionada. Por otra parte, surge la duda de si la expresión “o entre empresas independientes”, se refería sólo a la determinación del margen de utilidad que se debía deducir al precio de reventa para determinar el precio en operaciones entre relacionados.

⁵⁸ Aunque estimamos que antes de iniciar el análisis del método en comento se debería evaluar el fenómeno de la subcontratación de servicios considerando para éste efecto el Capítulo VII de las Guías de la OECD.

d) Método residual.

El Art. 38 disponía además que: **“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.”**

Según ya mencionamos, lo primero que podríamos preguntarnos en este caso es si el ámbito de aplicación de esta disposición se circunscribe sólo a las agencias, quedando fuera las sucursales y las demás formas de EP y, también las filiales u otras empresas relacionadas.

Para aplicar éste método, el SII sostuvo que si la agencia no realizaba igual tipo de operaciones con empresas independientes, la Dirección Regional podía 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 tales efectos, la ley facultaba 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 (Circular 3, de 1998).

En general, pareciera que esta disposición legal buscaba resolver el problema de la inexistencia de comparables internos, es decir, cuando no era posible encontrar operaciones comparables que la empresa hubiese llevado a cabo con empresas independientes. Para ello, permitía recurrir a éste método que sería una especie de CUP, dado que estaría restringido a precios que se cobraban en el mercado internacional.

En cuanto al requerimiento de información para la obtención de estos **“valores que tengan los bienes o servicios en mercados internacionales”**, la Ley se refería a dos instituciones públicas en forma no taxativa, ya que el requerimiento podía hacerse también a otros organismos que contaran con la información requerida. Sobre esta materia, cabe preguntarse si la norma legal permitía también obtener la información señalada sólo desde organismos públicos, o también privados. A nuestro juicio, no había mayores restricciones, ello dada la generalidad de la redacción.

2.4.- Rechazo de gastos financieros

El Art. 38 también contenía normas especiales relativas a la aceptación o no de gastos financieros incurridos en operaciones entre empresas relacionadas, ello de la siguiente forma: **“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.”**

Hay varias preguntas que hacerse sobre esta norma legal. En primer lugar, para algunos no sería necesaria por lo dispuesto en los Arts. 31 y 33, de la LIR, que permiten rechazar gastos que sean calificados como excesivos, sea quien sea el beneficiario (no se exige relación de ninguna especie). Para otros, la existencia de esta norma legal se justificaba porque tendría una dimensión internacional, lo que la haría especial respecto de las normas citadas precedentemente. No las analizaremos aquí, pero la interpretación de esta parte del Art.38, de la LIR, debe complementarse con lo dispuesto por los Arts. 37 y 59 N°1, ambos del mismo texto legal.

Sobre la materia, el SII ha sostenido que los excesos que se determinen por los conceptos antes indicados, de conformidad a lo dispuesto por el N° 1 del Art. 33 de la LIR, deben agregarse a la renta líquida imponible (RLI) de Primera Categoría para la aplicación de dicho tributo, reajustados conforme al N° 3 de dicha norma legal, cuando se trate de desembolsos efectivos. Ahora bien, el SII sostenía que los referidos excesos, por corresponder a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no debían imputarse al valor o costo de los bienes del activo, se afectaban con el impuesto único de 35% del Inc. 3° del Art. 21, de la misma Ley, debiendo desagregarse de la RLI de Primera Categoría para la aplicación de tal tributo, con el fin de preservar la calidad de único del mencionado gravamen. (Circular 3, de 1998).

2.5.- Normas de relación

En cuanto a las hipótesis de relación que permiten aplicar la disposición comentada, el Art. 38 establecía que: **“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.”**

El SII interpretó que para los efectos de la Circular 3, de 1998, lo que fue reiterado mediante Circular 72, de 2002 se entendía empresas asociadas o que una de ellas participaba directa o indirectamente en la dirección, control o capital en la otra, cuando se daban los presupuestos de los Arts. 86 y 87 de la Ley 18.046, y los Art. 97 y 98 de la Ley 18.045, los cuales fueron reproducidos en la Circular 61, de 1997. En términos generales, se trata básicamente a filiales, coligadas, controladores y grupos empresariales. Además, se insiste en el carácter empresarial de la relación.

Es importante tener presente que el alcance que hace la autoridad fiscal mediante la Circular 3 es de tipo referencial (no taxativa) y, por lo tanto, los posibles casos de empresas relacionadas no se encontraban limitados solamente a los tipos de relación que prevén esas normas de la Ley 18.046. El supuesto básico de la Ley era que una empresa participaba en la dirección, control o capital de la otra, directa o indirectamente.

Otras normas de relación.

Adicionalmente, el Art. 38 de la LIR establecía que: **“Asimismo, se presumirá que existe la relación del inciso anterior respecto de empresas que pacten contratos de exclusividad, acuerdos de actuación conjunta, tratamientos preferenciales, dependencia financiera o económica, o depósitos de confianza. Igual presunción procederá cuando las operaciones se hagan con empresas que se encuentren constituidas en un país o territorio incorporado en la lista referida en el N°2 del artículo 41 D.”**

Se trata de una ampliación de las normas de relación con la finalidad de incluir para fines de fiscalización un grupo de casos indiciarios de dependencia financiera, comercial o económica. Además, se incluía una norma anti paraísos fiscales.

2.6.- Registro

Decía el Art. 38, de la LIR, que: **“Los contribuyentes deberán mantener un registro con la individualización de las personas con que realice alguna de las operaciones o tenga participación, en los términos señalados en los dos incisos anteriores, manteniendo tanto este registro como la documentación que dé cuenta de dichas operaciones a disposición del Servicio de Impuestos Internos para cuando éste lo requiera.”**

El SII sostuvo que para los efectos de la verificación de las relaciones establecidas en los incisos. 6° y 7° del Art. 38, los contribuyentes debían mantener un registro con la individualización de las personas con que realizaban alguna de las operaciones o

tuviesen participación, en los términos ya señalados, manteniendo tanto dicho registro como la documentación que diera cuenta de tales operaciones a disposición del SII, para cuando este organismo la requiera (Circular 72, de 2002).

2.7.- Efectos del ajuste de PT

Lo primero que cabe comentar sobre el efecto tributario de los eventuales ajustes de PT que podía llevar a cabo el SII, es que ellos no estaban reglados en el Art. 38 de la LIR, sino que en el Art. 21, incisos 2° y 3°, del mismo texto legal. De acuerdo a esta última norma, las diferencias de PT o se consideraban retiradas de la empresa, al término del ejercicio, o se gravaban con el impuesto único de 35% dependiendo del tipo de contribuyente.

3.- NUEVO RÉGIMEN

En el Art. 1°, número 16), letra e), de la Ley 20.630, se agrega en el Párrafo 6°, del Título II, de la LIR, el Art.41E, que contiene el nuevo régimen sobre PT, el que, en términos generales, describiremos a continuación.

3.1.- Facultades para el S.I.I.

El inciso 1°, del Art. 41 E, establece que para los efectos de la LIR, es decir, sin aplicación respecto de otros impuestos contenidos fuera de ese texto legal, el SII podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Ya en este punto, la norma propuesta resulta mucho más clara y precisa que la contenida en el analizado Art. 38 según su texto vigente con anterioridad a la reforma. Se refiere en términos amplios a precios, valores, e incluso rentabilidades, situación esta última consistente con los métodos que más adelante establece. Además, deja en claro que se trata de una norma que opera sólo en un contexto de operaciones transfronterizas, lo que ocurre en la mayoría de las legislaciones a nivel internacional.

Un aspecto novedoso, es que incluye en el ámbito de los PT a las reorganizaciones empresariales internacionales, materia que más adelante es precisada con la inclusión de un concepto.

Finalmente, usa las expresiones “normales de mercado”, para referirse a los precios, valores o rentabilidades, las que luego serán definidas.

3.2.- Concepto de precios, valores o rentabilidades normales de mercado

Para efectos de este nuevo régimen de PT, se entiende por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las características de los mercados relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia razonablemente relevante. Cuando tales operaciones no se hayan efectuado a sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el SII podrá impugnarlos fundadamente, de acuerdo a este artículo.

Lo relevante de este concepto, es que recoge claramente al ALP como estándar en materia de PT, lo que resulta además consistente tanto con la legislación doméstica vigente en Chile antes de esta reforma, como con la generalidad de los CDT que Chile ha suscrito y, desde luego, con lo sostenido por la OCDE y la ONU sobre la materia.

3.3.- Ámbito de las reorganizaciones empresariales incluidas en los PT

Este Art. 41E, se aplica respecto de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios señaladas cuando a juicio del SII, en virtud de ellas, se ha producido a cualquier título o sin título alguno, **el traslado desde Chile a un país o territorio de aquellos incluidos en la lista a que se refiere el artículo 41 D, de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país y se estime que de haberse transferido los bienes, cedido los derechos, celebrado los contratos o desarrollado las actividades entre partes independientes, se habría pactado un precio, valor o rentabilidad normal de mercado, o los fijados serían distintos a los que establecieron las partes, para cuyos efectos deberá aplicar los métodos referidos en este artículo.**

Lo más destacable de esta disposición, a nuestro juicio, es que incluye de manera clara y simple, hipótesis que suelen ser bastante complejas, señalando en términos generales que cualquier deslocalización de bienes o actividades generadoras de renta desde Chile al exterior mediante el expediente de llevar a cabo alguna reorganización empresarial internacional, podría ser evaluado a los efectos de determinar efectos impositivos en el país.

3.4.- Normas de relación

En primer lugar, la nueva normativa establece como regla general, que las partes intervinientes se consideran relacionadas cuando:

- a) Una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra, o
- b) Una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí.

Lo señalado precedentemente, y que coincide con el estándar de la OCDE sobre la materia, se encuentra contenido en términos similares en la mayoría de los CDT que Chile ha suscrito hasta la fecha, específicamente en los respectivos artículos 9. La diferencia en esta materia es que el Art. 41E incluye expresiones adicionales a las contenidas en los CDT, dado que considera para estos efectos participaciones en los ingresos y utilidades, aún cuando no se participe directamente en la dirección, control o capital de la respectiva entidad.

En segundo lugar, la norma legal comentada establece que se consideran partes relacionadas una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz; con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquellas.

También se considera que existe relación cuando las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país o territorio incorporado en la lista a que se refiere el N°2, del Art. 41 D, de la LIR, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentre vigente. Si bien es claramente una norma anti paraíso, se contempla la posibilidad de que por la vía de un acuerdo que permita el intercambio de información tributaria, las operaciones realizadas por partes en tales jurisdicciones queden sujetas a los normas generales sobre relación comentadas más arriba.

Una novedad respecto de las normas de relación que contenía el Art. 38, de la LIR, consiste en que las personas naturales se entenderán relacionadas, cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive, incluyéndose de este modo hipótesis de relación no empresariales.

También resulta novedosa la inclusión de una norma en virtud de la cual se considera que existe relación entre los intervinientes cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones. Así, la nueva legislación incluye una hipótesis de relación que cubre a las denominadas estructuras back to back.

3.5.- Citación como trámite obligatorio y métodos de PT

Para impugnar los precios, valores o rentabilidades respectivos, el SII, conforme a la reforma, debe *obligatoriamente citar* al contribuyente de acuerdo con el Art. 63, del Código Tributario, para que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según alguno de los métodos que define. En consecuencia, en materia de PT, la Citación constituye un trámite obligatorio para el SII, cuya inobservancia configura un vicio de nulidad de derecho público de las eventuales liquidaciones de impuestos que se practiquen con posterioridad.

3.6.- Métodos de PT

El Art. 41E, de la LIR, define una serie de métodos de PT, todo ello, en términos generales, conforme a los estándares de la OCDE sobre la materia. Además, aclara que tales métodos no son taxativos ni tienen un orden de prelación específico, debiendo justificarse la aplicación de un método distinto a los expresamente señalados (Método Residual) o la preeminencia de alguno sobre los demás (Mejor Método) en cada caso particular. La disposición legal comentada define los Métodos de PT de la siguiente forma:

- a) **Método de Precio Comparable no Controlado (Comparable Uncontrolled Price Method):** Es aquel que consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el que hayan o habrían pactado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables⁵⁹;
- b) **Método de Precio de Reventa (Resale Price Method):** Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el precio o valor a que tales bienes o servicios son

⁵⁹ Véase párrafos 2.13 y siguientes de las Guías de PT de la OECD

posteriormente revendidos o prestados por el adquirente a partes independientes. Para estos efectos, se debe deducir del precio o valor de reventa o prestación, el margen de utilidad bruta que se haya o habría obtenido por un revendedor o prestador en operaciones y circunstancias comparables entre partes independientes. El margen de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta por las ventas de bienes o prestación de servicios en operaciones entre partes independientes. Por su parte, la utilidad bruta se determina deduciendo de los ingresos por ventas o servicios en operaciones entre partes independientes, los costos de adquisición del bien o servicio⁶⁰;

- c) **Método de Costo más Margen (Cost Plus Method):** Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a un tercero, a partir de sumar a los costos directos e indirectos de producción, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional, incurridos por tal proveedor, un margen de utilidad sobre dichos costos que se haya o habría obtenido entre partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. El margen de utilidad sobre costos se determina dividiendo la utilidad bruta de las operaciones entre partes independientes por su respectivo costo de venta o prestación de servicios. Por su parte, la utilidad bruta se determina deduciendo de los ingresos obtenidos de operaciones entre partes independientes, sus costos directos e indirectos de producción, transformación, fabricación y similares, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional⁶¹;
- d) **Método de División de Utilidades (Profit Split Method):** Consiste en determinar la utilidad que corresponde a cada parte en las operaciones respectivas, mediante la distribución entre ellas de la suma total de las utilidades obtenidas en tales operaciones. Para estos efectos, se distribuirá entre las partes dicha utilidad total, sobre la base de la distribución de utilidades que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables⁶²;
- e) **Método Transaccional de Márgenes Netos (Transactional Net Margin Method):** Consiste en determinar el margen neto de utilidades que corresponde a cada una de las partes en las transacciones u operaciones de que se trate, tomando como base el que hubiesen obtenido partes

⁶⁰ Párrafos 2.21 y siguientes de las citadas Guías.

⁶¹ Párrafos 2.39 y siguientes de las citadas Guías.

⁶² Párrafos 2.108 y siguientes de las citadas Guías.

independientes en operaciones y circunstancias comparables. Para estos efectos, se utilizarán indicadores operacionales de rentabilidad o márgenes basados en el rendimiento de activos, márgenes sobre costos o ingresos por ventas, u otros que resulten razonables⁶³;

- f) **Métodos residuales.** Cuando atendidas las características y circunstancias del caso no sea posible aplicar alguno de los métodos mencionados precedentemente, el contribuyente puede determinar los precios o valores de sus operaciones utilizando otros métodos que razonablemente permitan determinar o estimar los precios o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. En tales casos calificados el contribuyente debe justificar que las características y circunstancias especiales de las operaciones no permiten aplicar los métodos precedentes.

3.7.- Elección del “Mejor Método”

De acuerdo al Art. 41E, de la LIR, el contribuyente debe emplear el método más apropiado considerando las características y circunstancias del caso en particular.

Para estos efectos, se debe tener en consideración las ventajas y desventajas de cada método; la aplicabilidad de los métodos en relación al tipo de operaciones y a las circunstancias del caso; la disponibilidad de información relevante; y la existencia de operaciones comparables, rangos y ajustes de comparabilidad.

No cabe duda que para estos efectos el trabajo de la OCDE, plasmado en las Guías sobre PT, será de gran utilidad⁶⁴. Dado que la selección del método aplicable en cada caso deberá justificarse considerando las circunstancias señaladas, debería producirse un interesante desarrollo en orden a obtener cierta estandarización, en orden a obtener la mayor certeza jurídica posible tanto para el SII como para los contribuyentes. Sin embargo, no se avizora un trabajo fácil para los contribuyentes, sus asesores y por cierto para el SII, de modo que podrían generarse controversias relativas a la determinación del mejor método en cada caso particular. Sería conveniente sobre este punto que el SII dictara instrucciones generales con criterios que sirvan como guía a sus funcionarios a la hora de la selección del método aplicable, de modo que los contribuyentes conocieran anticipadamente la posición del órgano fiscalizador sobre

⁶³ Párrafos 2.58 y siguientes de las citadas Guías.

⁶⁴ Véase Párrafos 2.2 y siguientes de tales Guías. No existe un único método apropiado para todas las situaciones, y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas.

cómo seleccionar el método respectivo según el tipo de operaciones de que se trate, sin perjuicio de evaluar en cada una de ellas las circunstancias de que están revestidas.

3.8.- Estudios o informes de precios de transferencia

Uno de los aspectos más debatidos tanto local como internacionalmente, dice relación con la conveniencia o no de exigir a los contribuyentes la preparación de estudios o informes de precios de transferencia para los efectos de justificar que sus operaciones con partes relacionadas se han llevado a cabo en condiciones consistentes con el ALP⁶⁵. En este sentido, la nueva legislación comentada opta por establecer que los contribuyentes **“podrán”** acompañar, es decir, no están obligados a hacerlo, un estudio de PT que dé cuenta de la determinación de los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas.

No obstante lo anterior, resulta relevante considerar que las empresas siempre deberían estar en condiciones de a lo menos describir la forma en que se determinan los precios de los bienes y servicios que transan con empresas relacionadas, de lo que se podrá deducir la coincidencia o no de los precios, valores o rentabilidades utilizados, con los parámetros que establece la Ley.

Otro aspecto destacable, es que el Proyecto no prevé conferir a tales informes o estudios un valor probatorio especial, independiente de los documentos y demás antecedentes en que se funden.

3.9.- Justificación de la aplicación de los métodos de PT y de las conclusiones vertidas en los estudios o informes respectivos

De acuerdo al Art. 41E, la aplicación de los métodos de PT, o la presentación de estudios o informes sobre los mismos, es sin perjuicio de la obligación del contribuyente de mantener a disposición del SII la totalidad de los antecedentes en virtud de los cuales se han aplicado tales métodos o elaborado dichos estudios, ello conforme a lo dispuesto por los artículos 59 y siguientes del Código Tributario.

Además, el SII puede requerir información a autoridades extranjeras sobre las operaciones que sean objeto de una fiscalización por PT.

⁶⁵ De acuerdo a las conclusiones OECD sobre la materia, Párrafo 5.2 y siguientes de las Guías, en la mayoría de las jurisdicciones la carga de la prueba recae sobre la administración tributaria. Por tanto, no es al contribuyente a quien le corresponde probar la correcta determinación de sus precios de transferencia, a menos que la administración tributaria demuestre, prima facie, que dicha determinación no es coherente con el principio de plena competencia.

3.10.- Ajustes de PT

Si el contribuyente, a juicio del SII, no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, éste último determinará fundadamente, para los efectos de esta ley, tales precios, valores o rentabilidades, utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que hayan sido obtenidos desde el extranjero, debiendo aplicar para tales efectos los métodos ya señalados.

Una vez determinados por el SII los precios, valores o rentabilidades normales de mercado para la o las operaciones de que se trate, dicho organismo debe practicar la liquidación de impuestos o los ajustes respectivos, y la determinación de los intereses y multas que correspondan.

Cuando en virtud de tales ajustes se determine una diferencia por PT, ésta se afectará en el ejercicio a que corresponda, sólo con el impuesto único del artículo 21, debiéndose en este caso aplicar adicionalmente una multa equivalente al 5% del monto de la referida diferencia, salvo que el contribuyente haya cumplido debida y oportunamente con la entrega de los antecedentes requeridos por el SII durante la respectiva fiscalización. Para estos efectos, la Ley establece que el SII debe determinar mediante Circular, los antecedentes mínimos que el contribuyente debe aportar a los efectos de que esta multa no resulte aplicable.

3.11.- Derecho a reclamación por parte del contribuyente

Como es obvio, la Ley consagra el derecho del contribuyente a reclamar ante la justicia de la liquidación en que se hayan fijado los precios, valores o rentabilidades asignados a la o las operaciones de que se trata y determinado los impuestos, intereses y multas aplicadas, de acuerdo al procedimiento general establecido en el Libro III, del Código Tributario.

3.12.- Deber de entrega de información

La cantidad y calidad de la información que deben proporcionar los contribuyentes al órgano fiscalizador de los tributos es siempre relevante en materias tributarias principalmente por dos razones, a saber; la primera, porque les impone un importante costo de cumplimiento, es decir, se deben destinar recursos del contribuyente para preparar, revisar y luego entregar al SII información que además de voluminosa, puede ser muy relevante para la marcha del negocio. En segundo lugar, ahora mirado desde el punto de vista del SII, dicha información puede ser utilizada para definir sus políticas de selección de casos de auditoría fiscal, es decir, para determinar de qué forma se

hace una más eficiente asignación de los recursos de que dispone para el cumplimiento de los fines que le impone el ordenamiento legal.

Sobre este punto, el Art. 41E dispone que los contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile que realicen operaciones con partes relacionadas, incluidas las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales a que se refiere, deben presentar anualmente una declaración con la información que requiera el SII, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución⁶⁶.

En tal declaración, el SII puede solicitar, entre otros antecedentes, que los contribuyentes aporten información sobre las características de sus operaciones tanto con partes relacionadas como no relacionadas, los métodos de PT aplicados para la determinación de los precios, valores o rentabilidades de tales operaciones, información de sus partes relacionadas en el exterior, así como información general del grupo empresarial al que pertenecen, entendiéndose por tal aquel definido en el Art. 96 de la Ley 18.045, sobre Mercado de Valores.

Teniendo este contexto en consideración resulta razonable esperar que las empresas destinen recursos adicionales para desarrollar o plasmar de manera sistemática sus políticas y procedimientos de PT.

3.13.- Derecho a solicitar prórroga para la presentación de la declaración y sus efectos

El Art. 41E, de la LIR, establece que el contribuyente podrá solicitar al SII, por una vez, prórroga de hasta 3 meses del plazo para la presentación de la citada declaración.

La concesión de la prórroga por parte del SII producirá el efecto de ampliar el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a), del artículo 59 del Código Tributario.

3.14.- Sanciones vinculadas con la declaración obligatoria

El comentado Art. 41E, prevé que la no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancione con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales, sin que dicha multa pueda exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41, o el 5% de su capital efectivo.

⁶⁶ En las Guías de PT de la OECD el Capítulo IX se avoca a éstas materias y de su análisis puede concluir el lector que el proyecto de reforma no innova en éste ámbito de declaraciones juradas.

En cuanto a la forma de aplicar esta sanción, se propone que dicha multa se someta al procedimiento establecido por el número 1º, del Art. 165, del Código Tributario.

En caso que la declaración presentada sea maliciosamente falsa, la Ley establece que el infractor será sancionado conforme a lo dispuesto por el inciso 1º, del N°4º, del artículo 97, del Código Tributario.

3.15.- Acuerdos anticipados de PT (APAs)

Una de las novedades más importantes que introdujo la Ley 20.630, consiste en que los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas podrán proponer al SII un acuerdo anticipado en cuanto a la determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado de tales operaciones⁶⁷. A continuación, describiremos los principales tópicos de los APAs:

- a) **Solicitud de acuerdo anticipado y antecedentes que se debe acompañar.** Para estos efectos, en la forma y oportunidad que establezca el SII mediante resolución, el contribuyente interesado debe presentar una solicitud con una descripción de las operaciones respectivas, sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado y el período que debiera comprender el acuerdo, acompañada de la documentación o antecedentes en que se funda y de un informe o estudio de precios de transferencia en que se haya aplicado a tales operaciones los métodos a que se refiere este artículo. Como se ve, en caso de solicitarse un APA, el estudio o informe de PT se torna obligatorio para el contribuyente.
- b) **Plazo en que el SII debe pronunciarse sobre la solicitud.** El SII debe pronunciarse sobre la solicitud del contribuyente ya sea concurriendo a la suscripción del acta respectiva o rechazándola mediante resolución, dentro del plazo de 6 meses contados desde que el contribuyente haya entregado o puesto a su disposición la totalidad de los antecedentes que estime necesarios para resolverla. Para los efectos del cómputo del plazo, se debe dejar constancia de la entrega o puesta a disposición referida en una certificación del jefe de la oficina del SII que conozca de la solicitud.
- c) **Rechazo de la solicitud.** El SII, también mediante resolución, podría rechazar expresamente, a su juicio exclusivo, la solicitud de acuerdo anticipado, resolución que no será reclamable ni susceptible de recurso

⁶⁷ En los Párrafos 4.123 y siguientes de las Guías de precios de transferencia de la OECD se comentan los denominados “Acuerdos Anticipados de Precios”.

alguno. A nuestro juicio, si bien lo anterior podría parecer un tanto excesivo, no lo es. Efectivamente, dado que el APA es precisamente un acuerdo, no parece conveniente forzar o imponer su aceptación por parte del SII a través del algún pronunciamiento judicial. Por lo demás, si el SII rechaza el APA por no estar de acuerdo con los precios, valores o rentabilidades propuestas por el contribuyente, las eventuales liquidaciones que emita en el futuro cuestionándolos, sí podrán ser objeto de reclamación y de los recursos administrativos y judiciales respectivos, ello conforme a las reglas generales. En consecuencia, no se ve detrimento alguno al derecho de defensa de los contribuyentes en la improcedencia de acciones o recursos sobre la resolución comentada, sino más bien razones vinculadas a la naturaleza jurídica de los APAs (acuerdos entre el SII y los contribuyentes), y a que de todos modos las actuaciones que el SII emita cuestionando lo obrado por el contribuyente, serán susceptibles de tales acciones o recursos.

- d) **Aceptación de la solicitud de acuerdo anticipado y extensión del acta.** En caso que el SII acepte total o parcialmente la solicitud del contribuyente, se debe dejar constancia del acuerdo anticipado en un acta suscrita por el SII y un representante del contribuyente autorizado expresamente al efecto, debiendo constar en ella los antecedentes en que se funda.
- e) **Acuerdos anticipados en que intervengan administraciones tributarias extranjeras (APAs Bilaterales o Multilaterales).** El SII podrá suscribir acuerdos anticipados en que intervengan además otras administraciones tributarias a los efectos de determinar anticipadamente el precio, valor o rentabilidad normal de mercado de las respectivas operaciones. Esta posibilidad no sólo permitirá mejorar los estándares de seguridad jurídica para el contribuyente, sino que significa una importante fuente de intercambio de conocimientos y experiencias para el órgano fiscalizador, reforzándose la dimensión transfronteriza de los PT.
- f) **Acuerdos anticipados en el caso de importación de mercaderías.** Una de las novedades más importantes introducidas por la Ley 20.630, consiste en que en el caso de acuerdos anticipados respecto de operaciones que consistan en la importación de mercaderías, este deberá ser suscrito en conjunto por el SII y el Servicio Nacional de Aduanas.

Además, la Ley prevé que el Ministerio de Hacienda debe dictar una resolución mediante la cual fije el procedimiento mediante el cual ambas instituciones públicas resuelvan sobre tales acuerdos. Los desafíos de dicha resolución son relevantes, desde que deberá hacerse cargo, entre otras

materias, de las distintas normas de valoración existentes para fines de tributación interna y aduanera, la resolución de discrepancias entre ambos organismos públicos, plazos para pronunciarse, conformación de equipos de trabajo conjuntos, etc.

- g) Efectos del acuerdo anticipado.** El Art. 41E, establece que una vez suscrita el acta, el acuerdo anticipado se aplicará respecto de las operaciones llevadas a cabo por el solicitante a partir del mismo año comercial de la solicitud y por los tres años comerciales siguientes, pudiendo ser prorrogado o renovado, previo acuerdo escrito suscrito por el contribuyente, el Servicio y, cuando corresponda, por la otra u otras administraciones tributarias y, evidentemente, por el Servicio Nacional de Aduanas cuando se trate de la importación de mercaderías. Como se aprecia en este punto, la Ley establece cierta retroactividad del acuerdo, lo que favorece la certeza jurídica tanto para el contribuyente como para la administración tributaria.
- h) Facultad del SII para dejar sin efecto el acuerdo anticipado.** El SII podrá, en cualquier tiempo, dejar sin efecto el acuerdo anticipado, siempre que la solicitud del contribuyente se haya basado en:

- 1) antecedentes erróneos, maliciosamente falsos, o
- 2) hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

La resolución que se dicte dejando sin efecto el acuerdo anticipado, debe fundarse en el carácter erróneo de los antecedentes, en su falsedad maliciosa o en la variación sustancial de los antecedentes o circunstancias esenciales en virtud de las cuales el SII aceptó la solicitud de acuerdo anticipado, señalando de qué forma éstos son erróneos, maliciosamente falsos o han variado sustancialmente, según corresponda, y detallando los antecedentes que se han tenido a la vista para tales efectos.

Dicha resolución rige a partir de su notificación al contribuyente, salvo cuando se funde en el carácter maliciosamente falso de los antecedentes de la solicitud, caso en el cual se dejaría sin efecto a partir de la fecha de suscripción del acta original o de sus renovaciones o prórrogas, considerando la oportunidad en que tales antecedentes hayan sido invocados por el contribuyente.

Asimismo, la resolución comentada debe ser comunicada, cuando corresponda, a la o las demás administraciones tributarias respectivas, y, cuando sea procedente, al Servicio Nacional de Aduanas.

Por otra parte, la resolución que deje sin efecto el APA, no será reclamable ni procederá a su respecto recurso alguno, ello sin perjuicio de la reclamación o recursos que procedan respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, intereses y multas dictadas o aplicadas por el SII que sean consecuencia de haberse dejado sin efecto el acuerdo anticipado, lo que resulta consistente con el análisis efectuado previamente respecto de la resolución que no da lugar al APA.

En cuanto al contribuyente, la Ley establece que podrá dejar sin efecto el acuerdo anticipado que haya suscrito cuando varíen sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación. Para estos efectos, el contribuyente respectivo debe manifestar su voluntad en tal sentido mediante aviso por escrito al SII, en la forma que éste establezca mediante resolución, de modo que el acuerdo quedará sin efecto desde la fecha del aviso, pudiendo el SII ejercer respecto de las operaciones del contribuyente la totalidad de las facultades que le confiere la ley.

- i) **Sanciones.** La presentación de antecedentes maliciosamente falsos en una solicitud de acuerdo anticipado que haya sido aceptada total o parcialmente por el SII, será sancionada en la forma establecida por el inciso 1°, del N°4°, del artículo 97, del Código Tributario, es decir, como delito tributario, con la penalidad que esta disposición legal establece.
- j) **Acuerdos anticipados y facultades de fiscalización del SII.** Tal vez el aspecto más relevante de este sistema consiste en que de acuerdo a la Ley, una vez suscrita el acta de acuerdo anticipado, o sus prórrogas o renovaciones, y mientras se encuentren vigentes, el SII no podrá liquidar a los contribuyentes a que se refiere, diferencias de impuestos como consecuencias de los ajustes de PT en las operaciones comprendidas en él, siempre que los precios, valores o rentabilidades hayan sido establecidos o declarados por el contribuyente conforme a los términos previstos en el acuerdo.
- k) **Acuerdo anticipados y secreto tributario.** Para los efectos de llegar a un acuerdo anticipado sobre PT, los contribuyentes deben aportar al SII una serie de antecedentes que pueden resultar claves desde el punto de vistas de

sus políticas comerciales, financieras o económicas. De este modo, la reserva o secreto de tales antecedentes, que incluso podrían incluir las valoraciones de intangibles valiosos, procesos productivos, u otros, resulta crucial a la hora de decidir o no entrar en proceso de esta naturaleza. Previendo lo anterior, la Ley establece que las actas de acuerdos anticipados y los antecedentes en virtud de los cuales han sido suscritas, queden amparados por el deber de secreto que establece el artículo 35, del Código Tributario.

Adicionalmente, y como una novedad de la Ley respecto de la cual no se han encontrado precedentes en la legislación comparada, se establece que aquellos contribuyentes que autoricen al SII la publicación de los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, y métodos en virtud de los cuales se suscribieron los acuerdos anticipados conforme a este número, debiendo dejarse en este caso constancia de la autorización en el acta respectiva, serán incluidos si así lo autorizan, mientras se encuentre vigente el acuerdo, en una nómina pública de contribuyentes socialmente responsables que mantendrá dicho Servicio.

Aun cuando no hayan autorizado ser incluidos en la nómina precedente, la Ley dispone que no se aplicará respecto de estos contribuyentes, interés penal y multa algunos con motivo de las infracciones y diferencias de impuestos que se determinen durante la vigencia del APA, salvo que se trate de infracciones susceptibles de ser sancionadas con penas corporales, caso en el cual serán excluidos de inmediato de la nómina señalada. Lo anterior, obviamente, es sin perjuicio del deber del contribuyente de subsanar las infracciones cometidas dentro del plazo que señale el SII, el que no podrá ser inferior a 30 días hábiles contados desde la notificación de la infracción; y/o declarar y pagar las diferencias de impuestos determinadas, y sin perjuicio de su derecho a reclamar de tales actuaciones, según sea el caso. Cuando el contribuyente no hubiese subsanado la infracción y/o declarado y pagado los impuestos respectivos dentro de los plazos que correspondan, salvo que haya deducido reclamación respecto de tales infracciones, liquidaciones o giros, el SII girará sin más trámite los intereses penales y multas que originalmente no se habían aplicado. En caso de haberse deducido reclamación, procederá el giro señalado cuando no haya sido acogida por sentencia ejecutoriada o el contribuyente se haya desistido de ella.

Tanto la inclusión en la nómina referida, como la no aplicación de las sanciones que prevé el Proyecto en caso que se autorice la publicación por parte del SII de los criterios y antecedentes referidos, constituyen herramientas novedosas y positivas a la hora de incentivar la mayor difusión

y transparencia, dando acceso de este modo a la generalidad de los contribuyentes a los criterios que se hayan utilizado para los efectos de evaluar si los precios, valores o rentabilidades en casos particulares se ajustan a los parámetros legales. Esto podría producir en definitiva una interesante jurisprudencia que no sólo podría incentivar a otros contribuyentes a celebrar estos acuerdos, sino que ilustrar la revisión y resolución de casos posteriores.

3.16.- Ajuste correspondiente

Otra de las novedades de la Ley 20.630, y que resulta consistente con los estándares de la OCDE sobre la materia⁶⁸, consiste en la posibilidad de que los contribuyentes puedan, previa autorización del SII tanto respecto de la naturaleza como del monto del ajuste, rectificar el precio, valor o rentabilidad de las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, sobre la base de los ajustes de PT que hayan efectuado otros Estados.

Para tales efectos, la Ley establece los siguientes requisitos:

- a) Que se trate de ajustes de PT efectuados por Estados con los cuales Chile tenga vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional que no prohíba dicho ajuste, y
- b) Que respecto de tales ajustes efectuados en el extranjero, no se hayan deducido, ni se encuentren pendientes, los plazos establecidos para deducir, recursos o acciones judiciales o administrativas. No obstante lo anterior, cuando se hayan deducido dichos recursos o acciones, el contribuyente podrá acogerse a este beneficio en tanto el ajuste deba considerarse definitivo en virtud de la respectiva sentencia judicial o resolución administrativa.

La Ley dispone que para efectos de autorizar el ajuste, el SII debe aplicar respecto de las operaciones materia de rectificación, en la forma señalada en el mismo Art. 41E, los métodos contemplados en dicha disposición.

Otros aspectos relevantes sobre el ajuste correspondiente se describen a continuación:

- a) **Forma y plazo para presentar la solicitud de ajuste correspondiente.** La solicitud de rectificación debería ser presentada en la forma que fije el SII mediante resolución, acompañada de todos los documentos en que se funde,

⁶⁸ Párrafos 4.32 y siguientes de las Guías.

incluyendo copia del instrumento que de cuenta del ajuste practicado por el otro Estado, y dentro del plazo de 5 años contados desde la expiración del plazo legal en que se debió declarar en el país los resultados provenientes de las operaciones cuyos precios, valores o rentabilidades se pretenda rectificar.

- b) **Denegación del ajuste.** El SII debe denegar total o parcialmente la rectificación solicitada por el contribuyente, cuando el ajuste de PT efectuado por el otro Estado se estime incompatible con las disposiciones de la LIR, sin que en este caso proceda recurso administrativo o judicial alguno.
- c) **Devolución de diferencias de impuestos a favor del contribuyente.** Finalmente, cuando con motivo de este ajuste resulte una diferencia de impuestos a favor del contribuyente, para los efectos de su devolución ésta se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación que haya experimentado en Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al del pago del impuesto y el mes anterior a la fecha de la resolución que ordene su devolución.

4.- CONCLUSIONES

1.- A nuestro juicio, el nuevo Art. 41E, de la LIR, introducido por la Ley 20.630, significa un importante avance en materia de PT, de modo que su importa contar en nuestro sistema legal tributario con una legislación completa y acorde a los estándares internacionales sobre la materia;

2.- No se trata de una mera copia irreflexiva de otras legislaciones o de los estándares propuestos por la OCDE u otros organismos, sino que de una cuidadosa adecuación de los principios internacionales sobre PT a la realidad chilena, incluyendo incluso, como ocurre en la regulación de los acuerdos anticipados, normas inéditas;

3.- Por otra parte, significa una importante mejoría en los estándares de certeza jurídica, incorporando herramientas que permitirán no sólo favorecer el desarrollo de las actividades de negocios de los contribuyentes, sino que también hacer un mejor uso de los recursos públicos destinados a las fiscalización tributaria de las operaciones transfronterizas;

4.- No se establecen costos de cumplimiento desmesurados a los contribuyentes, lo que a nuestro juicio habría ocurrido de haberse exigido estudios de precios de transferencia obligatorios. En efecto, la Ley contiene diversos criterios que otorgan cierta flexibilidad en el análisis de precios de transferencia.

5.- Si bien hay ciertos aspectos relacionados con la vigencia de las nuevas normas sobre PT que pueden resultar dudosos, especialmente considerando las distintas fechas de vigencia de la derogación de las normas sobre PT contenidas en el Art. 38 y del propio Art. 41E, ambos de la LIR, creemos que ellas serán seguramente abordadas prontamente por el SII en las instrucciones que deberá dictar para los fines de ilustrar la aplicación de esta nueva disposición legal.

5.- BIBLIOGRAFÍA

Ministerio de Hacienda, Ley sobre Impuesto a la Renta, Arts. 3, 10, 12, 38, 41D y 41E.

Servicio de Impuestos Internos, Circulares 3 y 57 de 1998, 45 de 2001 y 72 de 2002

Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, Condensed Version, 2010.

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises And Tax Administrations, OECD, 2010.

Comparability Analysis, Working Draft Chapter 7, O.N.U., UN Tax Committee's Subcommittee on Practical Transfer Pricing Issues, 2011.

Procedural improvements to the arbitration and related mutual agreement procedures, working paper, Joint Transfer Pricing Forum, EUROPEAN COMMISSION, 2002.

SURVEY OF TRANSFER PRICING: DOCUMENTATION REQUIREMENTS IN EU MEMBER STATES AND THE CANDIDATE COUNTRIES, Final Report, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003.

SPECIFIC ISSUES OF APAS, working paper, Joint Transfer Pricing Forum, EUROPEAN COMMISSION, 2005.