



**“Ingresos y gastos por uso de marcas, patentes o franquicias:
Normativa aplicable, normas de otros países y efectos de doble
tributación”**

Actividad formativa equivalente para optar al grado de Magíster en Tributación

Alumno: Alvaro Dumont Bustos

Profesor guía: Pablo Gutiérrez Cubillos

Santiago, marzo 2024

Tabla de contenidos

Resumen Ejecutivo	2
Abstract	3
Introducción	4
Planteamiento del problema	5
Hipótesis	6
Objetivo General	7
Objetivos específicos	7
Metodología	8
Marco normativo	9
Análisis Normativa	11
Efecto doble tributación por límite en la rebaja de gastos	23
Precios de transferencia en intangibles	25
Intangibles	34
Efecto Precios de transferencias en distintas administraciones tributarias	35
Efecto doble tributación por ajuste en precio de transferencia	36
Procedimiento de Acuerdo Mutuo	37
Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia	41
Conclusiones	47

Resumen Ejecutivo

A principios del año 2000 Chile comenzó a suscribir los primeros convenios para evitar la doble tributación internacional. Con estos convenios se busca atribuir la a cada Estado la potestad del cobro de impuestos cuando un contribuyente participa en ambos Estados. Aún cuando estos convenios son un gran avance para evitar la doble tributación, existen situaciones que generan esa doble tributación y que están presentes en la ley tributaria.

Un caso que genera doble tributación es el límite en la rebaja de gastos efectivos, como está establecido en la legislación de alguno de los 6 países de habla hispana con los que nuestro país mantiene vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional.

El año 2012, mediante la ley 20.630 se introdujo el actual concepto de precios de transferencia presente en el artículo 41 E de la LIR. En esa modificación se definieron los métodos descritos en la ley, así como algunos instrumentos que deberían facilitar y agilizar la implementación de la práctica de precios de transferencia. La misma situación, pero en distintos años ha sucedido con los otros países de Sudamérica y su avance en el concepto de precios de transferencia.

La introducción en nuestro país no ha venido acompañada del impulso necesario de herramientas paralelas que faciliten dicha implementación y en algunos casos las diferencias de interpretación que pueden provocarse entre administraciones tributarias pueden generar también una doble tributación, situación mucho más factible cuando la diferencia de criterio se genera con un Estado con el que no se tiene un convenio para evitar la doble imposición.

Abstract

At the beginning of 2000, Chile began to sign the first agreements to avoid international double taxation. These agreements seek to attribute to each State the power to collect taxes when a taxpayer participates in both States. Even though these agreements are a great advance to avoid double taxation, there are situations that generate double taxation and that are present in the tax law.

A case that generates double taxation is the limit on the reduction of effective expenses, as established in the legislation of one of the 6 Spanish-speaking countries with which our country maintains an agreement to avoid international double taxation.

In 2012, through law 20.630, the current concept of transfer requirement present in article 41 E of the LIR was introduced. This modification defined the methods described in the law, as well as some instruments that should facilitate and expedite the implementation of the transfer pricing practice. The same situation, but in different years, has happened with the other South American countries and their progress in the concept of transfer pricing.

The introduction in our country has not been accompanied by the necessary impulse of parallel tools that facilitate said implementation and in some cases the differences in interpretation that can arise between tax administrations can also generate double taxation, a situation that is much more feasible when the difference in criteria is generated with a State with which there is no agreement to avoid double taxation.

Introducción

La Ley N°19.506 del año 1997, entre otras materias, introdujo el N°12 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley de la renta (LIR). Uno de los objetivos de esta ley era adecuar la *“ley de la renta a las exigencias de las relaciones impositivas internacionales...”* (Diputado Jürgensen primer trámite constitucional de la ley Cámara de diputados). En este número del artículo 31, se establecieron límites y condiciones para que los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de la misma LIR, sean aceptados como gastos necesarios para producir la renta y puedan ser deducidos en la determinación de la Renta Líquida imponible (La ley N°19.738 del año 2001 introdujo un cambio menor al final del N°12).

Al igual que en la normativa vigente en Chile y los 6 países de habla hispana en Sudamérica con los que Chile tiene un tratado para evitar la doble tributación internacional, hacen mención en su legislación a la posibilidad para rebajar como gasto los intangibles señalados en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, y en algunos casos también se colocan límites para rebajarlos. También la legislación de esos países tiene presente el concepto de precios de transferencia para normar las operaciones transfronterizas entre relacionados.

Los límites establecidos para rebajar dichos gastos, así como un ajuste de impuestos por una modificación en precios de transferencia por parte de la autoridad tributaria en un Estado con el que Chile no tiene vigente un tratado para evitar la doble tributación internacional, provocan situaciones de doble tributación, las que revisaremos con ejercicios simplificados

Existen alternativas para atenuar algunos de estos efectos, las que se encuentran disponibles en nuestra legislación, pero que no tienen el desarrollo que se esperaría después de todos los años que llevan los precios de transferencia operando en nuestro país y en los otros países de la región, donde se observan oportunidades para avanzar hacia la búsqueda de reducir los efectos de doble imposición internacional

Planteamiento del problema

El avance de la globalización, el aumento de la presencia de empresas chilenas en el exterior, los cada vez más convenios para evitar la doble tributación muestran un avance hacia el exterior de la economía chilena. Cuando se publicó la ley 19.506 en el año 1997, algo de esto se puede ver en el mensaje del legislador cuando menciona la intención de adecuar *la “ley de la renta a las exigencias de las relaciones impositivas internacionales...”* (Diputado Jürgensen primer trámite constitucional de la ley Cámara de diputados). Con esta ley, se incorporaron condiciones solo para que pagos a relacionados en el exterior por los conceptos establecidos en el inciso primero del artículo 59 de la LIR sean aceptados como gastos.

Los Convenios para evitar la doble tributación Internacional, en el artículo 12 se refieren a las regalías, las que incluyen los conceptos mencionados.

El artículo 41 E de la LIR establece que el Servicio de impuestos internos podrá impugnar los precios o valores que se fijen en operaciones transfronterizas entre partes relacionadas y que no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades de mercado. En el mismo artículo se establecen métodos para determinar precios de transferencia que podrían aplicarse a dichas transacciones, también establece que el contribuyente podrá presentar estudios o informes para justificar los precios utilizados.

La fijación de límites en la rebaja de gastos establecida en la ley genera una situación de doble tributación, la que puede verse acrecentada por un ajuste en los impuestos por el cambio en la aplicación de los precios de transferencia de una autoridad tributaria, principalmente cuando no hay un convenio para evitar la doble tributación internacional

Hipótesis

La fijación de límites en la rebaja de gastos efectivos para determinar la renta produce una situación de doble tributación, la que se ve acrecentada por la aplicación de un ajuste en precios de transferencia en Estados con los que no se tiene un convenio para evitar la doble tributación internacional

Objetivo General

Identificar situaciones de doble tributación provocada por la normativa tributaria de la renta que aplica a los ingresos y gastos por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares. Evidenciando herramientas disponibles que pueden ayudar a minimizar el impacto y el estado actual de su implementación

Objetivos específicos

OE1: Describir la normativa tributaria chilena que regula los ingresos y gastos en Chile, por el cobro por conceptos de marcas, patentes, formulas y otras prestaciones similares, que se realizan desde y hacia el exterior.

OE2: Describir la normativa tributaria que regula los ingresos y gastos en los 6 países de habla hispana con los que Chile mantiene un convenio para evitar la doble tributación, por el cobro por conceptos de marcas, patentes, formulas y otras prestaciones similares, que se realizan desde y hacia el exterior

OE3: Determinar situaciones de doble tributación por la aplicación de la normativa identificada

OE4: Identificar posibles herramientas que permitan aminorar los efectos y su estado de implementación actual, con ventajas y desventajas

Metodología

Inicialmente, la investigación se basó en el método inductivo al revisar la normativa nacional para determinar lo aplicable en nuestro país. Este análisis, comenzó con la revisión de la LIR, los Convenios para evitar la doble tributación, los oficios, circulares y resoluciones que haya emitido la autoridad administrativa.

Posteriormente, para los 6 países de habla hispana de Sudamérica con los que Chile tiene tratados para evitar la doble tributación internacional, se revisó lo establecido en su normativa. Se utilizó el método empírico para revisar la Ley de la renta de cada país. Luego, se tabularon los resultados para buscar similitudes en las regulaciones existentes y así agruparlas de acuerdo con criterios comunes.

Finalmente, mediante un método cuantitativo se efectuó una simulación simplificada sobre el efecto de doble tributación por la aplicación de límites en la rebaja de gastos y un ajuste en precios de transferencia de una autoridad fiscal de un país sin convenio para evitar la doble tributación internacional.

Marco normativo

El inciso primero del artículo 59 de la LIR grava con un impuesto del 30% las cantidades pagadas a personas en el exterior *“por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, formulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado”*. Estos desembolsos son aceptados como gastos en la determinación de la renta líquida imponible, bajo las condiciones definidas en el N°12 del inciso cuarto del artículo 31, diferenciando cuando los pagos son efectuados a terceros relacionados y no relacionados.

Los mismos conceptos identificados en inciso primero del artículo 59 de la LIR, se encuentran contenidos en el artículo 12 de los convenios para evitar la doble tributación internacional. Este capítulo es definido como Regalías. En los convenios se establecen las condiciones de tributación de estos conceptos. También establece que los montos pagados en exceso por estos conceptos, cuando se producen entre partes relacionadas, quedarán sujetas a la legislación local.

La relación entre los participantes, definida en el número 17 del artículo 8 del código tributario, es un tema central para diferenciar las condiciones tributarias para las operaciones que se generan por estos conceptos. Dada la relevancia de la relación entre los participantes, el artículo 41 E de la LIR establece la facultad del servicio de impugnar los precios fijados por operaciones transfronterizas que se produzcan entre relacionados, cuando estas no se hayan efectuado a precios de mercado.

En complemento con la normativa legal mencionada, se cuentan dentro de las instrucciones administrativas emitidas por el servicio de impuestos internos cerca de 60 oficios relacionados con el artículo 12 de los convenios para evitar la doble tributación internacional. De esos oficios, solo 2 están relacionados con las condiciones establecidas en el N°12 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, Oficio N°2192 (23/08/2019) Convenio Chile - Suiza y Oficio N°477 (07/02/2019) Convenio Chile – Dinamarca. En ambos fija excepciones al límite del 4% de los ingresos para que gastos sean aceptados como deducción en la determinación de la Renta líquida Imponible, relacionando dichas situaciones al artículo sobre la “No discriminación” de los mismos convenios.

La circular N°29 del año 2013 establece la posición del Servicio de Impuestos Internos respecto a las normas de precios de transferencia que fueron incluidos en la Ley de la Renta por la ley N°20.630.

La circular N°13 del año 2022 imparte las instrucciones para operativizar el Procedimiento de Acuerdo Mutuo que está incorporado en el artículo 25 de los acuerdos para evitar la doble tributación internacional.

La resolución 68 del año 2013 imparte las instrucciones sobre el procedimiento a seguir para la suscripción de un Acuerdo anticipado de precios

Análisis Normativa

Legislación en Chile

Con el pasar de los años muchas empresas chilenas comenzaron a instalarse en otros países, algunas llegando a generar más del 70% de sus ingresos desde el exterior. La presencia en otros países se puede observar de distintas formas, ya sea con la misma empresa en otro país, una sociedad diferente que utiliza la misma marca, franquicias, etc. La internacionalización de las empresas y de la economía chilena debe ir acompañada con una adecuada legislación tributaria, la que debe asegurar certeza y estar acorde con los desafíos que enfrenta el país.

Ley de la Renta: Artículo 31

Una de las razones por la que se dictó la ley 19.506 en el año 1997, fue la de adecuar “*ley de la renta a las exigencias de las relaciones impositivas internacionales...*” (Diputado Jürgensen primer trámite constitucional de la ley Cámara de diputados). Con esta ley se introdujo el número 12 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley de la Renta (LIR), en el que se establecen condiciones para que sean aceptados como gastos los conceptos señalados en el inciso primero del artículo 59 de la misma Ley de la Renta, diferenciando situaciones cuando las operaciones se dan entre partes relacionadas y no relacionadas.

El número 12 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, establece que se aceptarán como gastos los pagos efectuados al *exterior* “*por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado*”, con un límite máximo de 4% de los ingresos por ventas del giro, cuando el pago se realice a un relacionado. Este límite no se aplicará cuando en el país de domicilio del que recibe el pago, la renta se grava con un impuesto a la renta con tasa igual o superior a 30%.

Si bien las condiciones establecidas en este número del artículo 31 tienen relación con un concepto de gasto, cobra especial relevancia porque fija un criterio o un punto sobre el cual se establece un punto de valoración, que en este caso son los ingresos por ventas del giro del negocio. La relevancia viene dada porque los conceptos por los que se producen los pagos “*uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones*

similares...” corresponden a bienes intangibles, los cuales difícilmente tienen un referente de mercado y su valoración quedará sujeta a múltiples factores que pueden incidir en su determinación.

Ley de la Renta: Artículo 41 E

La Ley N°20.630 del 2012 creó el artículo 41E de la LIR. Derogó el anterior artículo 38 relacionado con los precios de transferencia y generó el actual artículo 41E. El Servicio de Impuesto internos, mediante la circular 29 del año 2013, instruyó sobre las modificaciones efectuadas por dicha ley. En la circular, se establece que *“Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) los precios de transferencia son “los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos y propiedad intangible, o provee servicios a empresas asociadas””* y *“El concepto de precios de transferencia supone que las operaciones o transacciones son transfronterizas, esto es, cualquiera que se celebre entre un contribuyente domiciliado, residente o establecido en Chile, con otra u otras partes relacionadas, que no se encuentren domiciliadas, residentes o establecidas en Chile”*.

Mediante la Ley se facultó al Servicio para impugnar los valores que declaren los contribuyentes y fijar valores que se estimen como normales de mercado, esto mediante metodologías que quedaron establecidas en la Ley.

Los métodos para determinar los precios de transferencia establecidos en la ley son:

- a) Método de precio comparable no controlado, el que consiste en determinar un precio que habrían pactado partes no relacionadas
- b) Método de precio de reventa, el que determina el precio en el bien es vendido por el adquirente a partes independientes
- c) Método de costo más margen, el que se determina a partir de sumar todos los costos de producción más un margen de utilidad.
- d) Método de división de utilidades, consiste en distribuir la utilidad sobre la base de la que habrían obtenido dos participantes no relacionados.
- e) Método transaccional de márgenes, consiste en determinar el margen neto para cada participante en base a indicadores de rentabilidad razonables

- f) Métodos residuales, es cuando por las características y circunstancias del caso no es aplicable alguno de los métodos anteriores, el contribuyente podrá determinar los precios mediante otros métodos justificando la aplicación.

También en este artículo, se establece la posibilidad que el contribuyente presente estudios o informes de precios de transferencias para determinar *“los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas”*.

Convenios para evitar la doble tributación: Artículo 12

A comienzos de lo años 2000 Chile suscribió los primeros convenios para evitar la doble tributación, basados en el modelo de la OCDE. Esto fueron con Canadá y México. Entre los años 2003 y 2007 entraron en vigencia los convenios con Brasil, Corea del Sur, Ecuador, España, Noruega, Perú, Polonia, Croacia, Dinamarca, Reino Unido, Suecia, Francia y Nueva Zelandia.

El artículo 12 de los convenios para evitar la doble tributación se refiere a las regalías. La Real Academia Española define regalía, en un sentido económico como *“Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo”*. La definición establece que las regalías es la parte que le toca al dueño de un derecho por lo que obtiene un tercero por utilizar ese derecho.

De los 37 Convenios firmados, en 18 de ellos el artículo 12 tiene 7 párrafos, y los otros 19 tienen 6 párrafos.

El primer párrafo, establece donde tributa la regalía, define que la regalía será sometida a tributación en el país del residente que recibe el pago por la regalía. *“1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. “*

El segundo párrafo, define que las regalías pueden también someterse a tributación en el país del que proceden, estableciendo tasas máximas de impuestos. En algunos convenios se establece una sola tasa máxima, por ejemplo, del 10% o 15%, y en otros convenios se hacen algunas subdivisiones por rubros o tipos de regalías. Por ejemplo, el convenio firmado con Italia. *“2. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y conforme a la legislación de ese Estado, pero*

si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante el impuesto así exigido no podrá exceder del: (a) 5 por ciento del importe bruto de las regalías por el uso, o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos; (b) 10 por ciento del importe bruto de las regalías en todos los demás casos.”

En el tercer párrafo, se define lo que se entiende por regalías, detallando una lista de los distintos conceptos considerados, entre los que se encuentran los conceptos intangibles contenidos en el inciso primero del artículo 59 de la LIR. *“3. El término "regalías" empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidos los programas computacionales, películas, cintas y cualquier otro medio de reproducción de imagen o de sonido, de cualquier patente, marca, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”*

El párrafo cuarto, determina que los párrafos 1 y 2 no serán aplicables cuando el beneficiario efectivo de la regalía tenga un Establecimiento Permanente en el otro Estado contratante y ese Establecimiento Permanente esté vinculado al pago de la regalía. En ese caso, aplicará lo establecido en el artículo 7 o artículo 14 del Convenio. *“4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante del que procedan las regalías una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente allí situado, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes a través de una base fija situada allí, y el derecho o bien por el que se pagan las regalías están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según corresponda.”*

El quinto párrafo, fija el Estado contratante fuente del pago de la regalía, primero en base a la residencia de quien la paga y, en segundo lugar, en base a la presencia de una Establecimiento Permanente o una base fija que soporten el pago de la regalía *“5. Las regalías se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente o una base fija con relación a los cuales se haya contraído la obligación del*

pago de las regalías, y dicho establecimiento permanente o base fija soporte la carga de los mismos, tales regalías se considerarán procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija”.

En el sexto párrafo, aparece un control relacionado con precios de transferencia, explicitando que lo señalado en este artículo se aplica solo hasta precios o montos por regalías que se habría pactado entre partes que no estuvieran relacionadas, dejando la diferencia sujeta a la tributación local. *“6. Cuando, por razón de relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o entre ambos con otra persona, el importe de las regalías exceda, por cualquier motivo, del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”*

El séptimo párrafo, no está presente en todos los Convenios. En 17 Convenios es una norma para evitar un uso indebido del convenio. *“7. Las disposiciones del presente artículo no se aplicarán si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o la atribución de derechos en relación a los cuales las regalías son pagadas, fuera el de sacar ventajas de este artículo mediante tal creación o atribución.”* Sin perjuicio de lo anterior, en el Convenio con los Emiratos Árabes Unidos, el séptimo párrafo, dice relación con una baja en las tasas definidas en el párrafo 2, en la firma de Chile de un convenio con otro Estado, lo que provocará una rebaja en la tasa del convenio. *“7. Si en un convenio celebrado con un país después de la fecha de firma de este Convenio, Chile acordara una tasa de impuesto inferior en el párrafo 2 de este Artículo con respecto a entidades descritas en el subpárrafo (k) del párrafo 1 del artículo 3, esa nueva tasa se aplicará de forma automática bajo las mismas condiciones que las establecidas en ese otro convenio, cuando la disposición del convenio mencionado en primer lugar entre en efecto. En dicho caso, las autoridades competentes deberán por mutuo acuerdo establecer el modo de aplicación de este párrafo.”*

Conclusión legislación chilena

Nuestra legislación mediante la Ley 19.506 del año 1997, introdujo condiciones explícitas y específicas para que pagos hacia el exterior por los conceptos señalados en inciso primero del artículo 59 de la LIR sean aceptados como gasto.

La Ley N°20.630 del 2012 creó el artículo 41E de la LIR, reemplazando el antiguo artículo 38 que tenía relación con los precios de transferencia. Como ya lo mencionamos, esta modificación de la Ley acercó nuestra legislación a las recomendaciones de la OCDE y otorgó al Servicio de Impuesto Internos la facultad de impugnar precios fijados por operaciones transfronterizas entre partes relacionadas.

Los Convenios para evitar la doble tributación internacional, en su artículo 12 establecen contextos de tributación.

Ley de la Renta: Caso Argentina

El caso de Argentina es muy similar al de nuestro país. La letra m) del artículo 92 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, establece: *“No serán deducibles, sin distinción de categorías: m) Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación.”* El límite establecido por el Reglamento de la Ley corresponde al 80% del gasto. La diferencia radica en que el límite aplica a no relacionados y para relacionados sobre un valor determinado bajo condiciones de mercado.

En el caso de los precios de transferencias, estos fueron incorporados a la Ley de Impuesto a las ganancias mediante la Ley 25.063 del año 1998. En el inciso quinto del artículo 17 de la Ley de Impuesto a las ganancias se establecen los métodos aplicables para la determinación de los precios de transferencia. *“A los efectos previstos en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción. La reglamentación será la encargada de fijar la forma de aplicación de los métodos mencionados, como así también de establecer otros que, con idénticos fines y por la naturaleza y las circunstancias particulares de las transacciones, así lo ameriten”.* El Reglamento de la Ley, desde el artículo 29 al artículo 42 operativiza la aplicación de los precios de transferencia, define atribuciones de la

Administración Federal de Ingresos Públicos y también otorga la posibilidad de que el contribuyente establezca el mejor método o que presente estudios de precios de transferencia para respaldar las transacciones efectuadas.

Los Convenios para evitar la doble tributación internacional, el modelo seguido por Argentina es el mismo que el de nuestro país. El artículo 12 de los convenios establece las condiciones de las regalías, siguiendo la misma estructura descrita para el caso de la legislación de nuestro país.

Ley de la Renta: Caso Uruguay

En el caso de Uruguay, el inciso segundo del artículo 19 de la ley N°18.083, establece *“podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes o por una imposición efectiva a la renta en el exterior”*. De acuerdo con el artículo 20 de la misma ley, el valor que podrá deducirse será el que resulte de multiplicar el gasto por el factor correspondiente a la división entre el impuesto pagado por el receptor del gasto y el impuesto a la renta de esta ley (25%). (Ley 18.083, 2007).

Los precios de transferencia fueron incorporados sistema tributario uruguayo con la Ley N°18.083 del año 2016. El Capítulo VII de la Ley N°18.083 *“PRECIOS DE TRANSFERENCIA”*, inicia con el artículo 38 sobre *“Operaciones realizadas entre partes vinculadas - Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con personas o entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta”*, continuando con el inciso segundo *“Quedan sujetos a las mismas condiciones establecidas en el inciso anterior, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos”*. Fijando las atribuciones del ente fiscalizador en el inciso tercero *“Cuando las prestaciones y condiciones referidas en el presente artículo no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser*

probado fehacientemente por la Dirección General Impositiva, las mismas se ajustarán de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de este Título”

En el artículo 41 al que hace mención el párrafo anterior, se mencionan los diferentes métodos de precios de transferencias a utilizar y que están en línea con los propuestos en las directrices emitidas por la OCDE.

En el caso de los Convenios para evitar la doble tributación internacional, Uruguay tiene el mismo que el de nuestro país. El artículo 12 de los convenios establece las condiciones de las regalías, siguiendo la misma estructura descrita para el caso de la legislación de nuestro país.

Ley de la Renta: Caso Perú

La Ley de la renta de Perú, en el artículo N°37 letra a.4) se establece la posibilidad de deducir como gasto *“Las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar a favor de beneficiarios no domiciliados, podrán deducirse como costo o gasto en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagadas o acreditadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio. Los costos y gastos referidos en el párrafo anterior que no se deduzcan en el ejercicio al que correspondan serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior”*. Colocando solo restricciones sobre plazos en el pago efectuados.

Los precios de transferencia fueron incorporados en la legislación peruana en el año 2006. El N°4 del artículo N°32 de la Ley de la Renta, introduce la aplicación de estos *“Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperante o de baja o nula imposición; o que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial; los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32°-A”*. El mencionado Artículo 32°-A menciona las disposiciones que deben aplicarse, así como los

diferentes métodos, la posibilidad de establecer acuerdos anticipados de precios (APA) y otras condiciones.

Al igual que los países mencionados anteriormente, en los Convenios para evitar la doble tributación internacional, Perú tiene el mismo modelo que nuestro país. El artículo 12 de los convenios establece las condiciones de las regalías, siguiendo la misma estructura descrita para el caso de la legislación de nuestro país.

Ley de la Renta: Caso Paraguay

La Ley N°6.380 en el número 18 del artículo 15 establece que se podrán deducir “Los gastos y erogaciones en el exterior en cuanto sean necesarios para la obtención de las rentas gravadas, estarán limitados al 1% (un por ciento) de la Renta Bruta, salvo que el proveedor esté sujeto al INR y se realice la retención, en cuyo caso el gasto será completamente deducible”.

En el 2019 se realizó una modernización del sistema tributario paraguayo, introduciendo los precios de transferencia con inicio de vigencia desde el año 2021. En el artículo 35 de la Ley N°6.380 comienza el concepto de precios de transferencia, introduciendo el “Principio de Independencia”, para después continuar con el concepto de comparabilidad y los métodos para valorar las transacciones entre relacionados.

Al igual que los países mencionados anteriormente, en los Convenios para evitar la doble tributación internacional, Paraguay tiene el mismo modelo que nuestro país. El artículo 12 de los convenios establece las condiciones de las regalías, siguiendo la misma estructura descrita para el caso de la legislación de nuestro país.

Ley de la Renta: Caso Colombia

El Estatuto Tributario de Colombia contiene los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. En el Artículo 124 de este Estatuto, se establece “*LOS PAGOS A LA CASA MATRIZ SON DEDUCIBLES*”. *“Las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos, a título de costo o deducción, las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de gastos de administración o dirección y por concepto de [regalías y explotación o] adquisición de*

cualquier clase de intangibles, siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas. Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este Estatuto".* Haciendo mención explícita e las regalías e intangibles.

Los precios de transferencia comenzaron en Colombia en el año 2002, esto se encuentran en el Capítulo XI del Estatuto Tributario de Colombia, comenzando en el Artículo 260-1 con los "Criterios de Vinculación", posteriormente se refiere a las "Operaciones con Vinculados", para continuar con los "Método para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados" y luego con otras disposiciones entre las que se incluyen los acuerdos anticipados de precios (APA).

Colombia, al igual que los países mencionados anteriormente, tiene el mismo modelo que nuestro país en los Convenios para evitar la doble tributación internacional. El artículo 12 de los convenios establece las condiciones de las regalías, siguiendo la misma estructura descrita para el caso de la legislación de nuestro país.

Ley de la Renta: Caso Ecuador

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en el número 20 del artículo 10, establece que se podrán deducir como gasto *"Las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de esta Ley"*. A su vez, el número 16 del artículo 28 del reglamento de la ley establece el siguiente límite *"Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría con partes relacionadas.- Siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país, la sumatoria de gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas será deducible hasta un valor equivalente al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, salvo que apliquen los límites previstos en los siguientes casos:*

a) Para los contribuyentes que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, el límite aplicable a la sumatoria de este tipo de gastos corresponderá al 10% del total de los activos.

b) En el caso específico de contribuyentes que no se encuentren en las circunstancias descritas en literales anteriores, cuya única actividad sea prestar servicios a partes independientes, de ingeniería o servicios técnicos similares para la construcción de obras civiles o de infraestructura, incluyendo la fiscalización técnica de las mismas, si el indicador de margen operativo, resultante de la utilidad operativa sobre las ventas operativas de la sociedad, es igual o superior al 7,5%, no habrá límite de deducibilidad, caso contrario se aplicará el límite de deducibilidad que resulte del siguiente procedimiento: i) Se multiplicarán las ventas operativas por el 7,5% y al resultado de esta operación se restará la utilidad operativa; y, ii) El límite de deducibilidad será igual al valor acumulado anual de servicios y regalías incurridos con partes relacionadas menos el valor resultante del paso anterior. En los casos anteriores, el contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas. No obstante, lo anterior, no habrá límites de deducibilidad en los siguientes casos: i) Operaciones con sociedades relacionadas residentes o establecimientos permanentes en el Ecuador, siempre y cuando a dichas partes les corresponda respecto de las transacciones entre sí, la misma tarifa efectiva impositiva aplicable; ii) Operaciones con personas naturales relacionadas residentes en el Ecuador, siempre y cuando a dichas personas les corresponda una tarifa impositiva igual o mayor a la tarifa aplicable a la sociedad o establecimiento permanente que realiza el pago. No será deducible el gasto en su totalidad, si el activo por el cual se están pagando regalías a partes relacionadas hubiere pertenecido a la sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador en los últimos 20 años. Se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás tipologías de propiedad intelectual contenidas en el Código Orgánico de la Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación.”

Los precios de transferencia fueron implementados en Ecuador el año 2007. En la sección segunda de la LRTI, después del artículo 15, “Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes”. Es importante destacar que contiene un artículo en el cual excluye a contribuyentes del régimen de precios de transferencias “- Los contribuyentes que realicen

operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- *Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;*
- *No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y,*
- *No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.”*

Al igual que todos los países revisados previamente, Ecuador está acogido al mismo modelo de Convenios para evitar la doble tributación internacional. El artículo 12 de los convenios establece las condiciones de las regalías, siguiendo la misma estructura descrita para el caso de la legislación de nuestro país.

Conclusión análisis normativa Chile, Argentina, Uruguay, Perú, Paraguay, Colombia y Ecuador

Después de revisar la normativa tributaria de Chile y de los 6 países de habla hispana con los que nuestro país mantiene un Convenio vigente para evitar la doble tributación, podemos concluir lo siguiente:

1. Todos aceptan como gastos los pagos efectuados por los intangibles contenidos en el inciso primero del artículo 59 de la LIR chilena
2. Chile, Argentina, Uruguay y Ecuador establecen un límite para aceptar dichos gastos para que sea rebajado en la determinación de la renta.
3. Todos, en diferentes años, han incorporado el concepto de precios de transferencias en sus legislaciones, basados en los criterios establecidos por la OCDE, determinando con ello las reglas a aplicar para las transacciones entre relacionados.
4. Solo Paraguay no incluyen en su legislación la posibilidad de establecer Acuerdos de Precios Anticipados (APAs), con diferentes alcances, tema que desarrollaremos más adelante.

Efecto doble tributación por límite en la rebaja de gastos

Como vimos en la sección anterior, en la legislación de nuestro país, en Argentina, Uruguay y Ecuador se establecen límites para rebajar como gastos los conceptos intangibles considerados en este trabajo.

La aplicación de estos límites genera una doble tributación para el contribuyente debido a que en el Estado que le aplica el límite, tendrá que pagar el impuesto por un mayor ingreso neto, y en el país que recibe el pago, tendrá que tributar por la totalidad de lo percibido.

Revisemos un ejemplo. Tomaremos como base el caso de Argentina que impone un límite de rebaja de gasto de un 80% del valor pagado. Tomaremos los siguientes supuestos para simplificar el ejercicio:

- El excedente es igual a la RLI dado que el objetivo es mostrar el efecto doble tributación en la rebaja del gasto

- No se consideran los créditos por impuesto pagados en el exterior para la empresa en Chile y tampoco los valores que las empresas deberían retener por el pago por el uso de la marca

- Se considera una tasa de impuesto a las utilidades del 27%

La empresa "ADZ" opera en el país "AR" y paga a la empresa "XYZ" que opera en el país "CH", un equivalente del 4% de sus ingresos por venta por el uso de la marca de la empresa "XYZ". La legislación tributaria del país "AR" establece que ese tipo de pago puede ser rebajado como gasto, estableciendo como límite el 80% del gasto. El resultado sería el siguiente:

Empresa	"ADZ"	"XYZ"
Valores MM\$		
Ingresos por ventas	3.125	6.231
Ingreso por uso de marca		125
Costos de operación	-2.344	-4.673
Costo por uso de marca	4% -100	
Excedente = RLI	681	1.558
Impuesto	27% -184	-421
Utilidad líquida	497	1.137

Como se observa en el ejemplo, la empresa "ADZ" solo rebaja como gasto MM\$100 por el pago por uso de marca, en condiciones que en realidad pagó a la empresa "XYZ" un total de MM\$125. A su vez, la empresa "XYZ" reconoce el ingreso que corresponde pagando el impuesto por el total recibido. El efecto de doble tributación es $MM\$25 \times 27\% = MM\$6,75$

Este ejemplo simplificado que considera el límite del 80% vigente en la legislación de Argentina, puede presentarse cuando la transacción se produce entre relacionados o no relacionados. El efecto de doble tributación podría ampliarse al aplicar el concepto de precios de transferencia y si se produjera un ajuste en ellos con un Estado con el que no existe tratado para evitar la doble tributación internacional, situación que abordamos a continuación.

Precios de transferencia en intangibles

Precios de transferencia

El Servicio de Impuestos Internos (SII) en la Circular 29 del 2013 define los Precios de Transferencia (PT) utilizando lo establecido por la OCDE y señala *“los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos y propiedad intangible, o provee servicios a empresas asociadas”*. A continuación, señala que los precios de transferencia tienen relación con operaciones entre un contribuyente en Chile con una o más partes relacionadas, que no sean residentes o estén establecidas en Chile.

El principal desafío que presentan los PT es que deben ser determinados considerando las mismas condiciones que existirían si es que las empresas no estuvieran relacionadas o fueran independientes. Esto la OCDE lo ha denominado el principio arm's length o de plena competencia.

El SII en la misma Circular ha definido este principio como *“el principio, valor o rentabilidad normal de mercado a todo tipo de operaciones entre partes relacionadas, incluyendo aquellas que digan relación con el traspaso de todo tipo de funciones, activos o riesgos que tengan algún valor para partes independientes en circunstancias comparables”*.

Para determinar el concepto *“precio, valores o rentabilidades normales de mercado”*, se definen puntos a considerar:

1.- General: *“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””*.

Adicionalmente, se señala que las operaciones serán comparables si no existen diferencias que afecten de forma importante la metodología aplicada para aplicar la comparación, o si existe la posibilidad de aplicar un ajuste que permita eliminar sustancialmente las diferencias.

Finalmente, se indica que la Ley instruye que, para efectuar la comparabilidad, deberán considerarse diversos factores, entre los que se encuentran ejemplos como: características de los bienes, funciones de las partes, mercados, otros.

2.- Análisis de comparabilidad: Se deben tener presente algunos factores de comparabilidad relevantes señalados por la OCDE para realizar un análisis de comparabilidad que valide la determinación de “los precios, valores o rentabilidades normales de mercado”.

a) Características de los bienes y/o servicios: *“Las diferencias en las características específicas de los bienes o de los servicios pueden explicar las diferencias en su precio, valor o rentabilidad normal de mercado, por lo que estas características pueden ser útiles en la determinación de la comparabilidad entre operaciones realizadas entre partes relacionadas y operaciones realizadas entre partes independientes.*

Entre las características cuya consideración puede resultar útil se encuentran, en el caso de transferencias de bienes tangibles, sus características físicas, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta. En el caso de prestaciones de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación, (por ejemplo, el otorgamiento de una licencia o su venta), el tipo de activo (por ejemplo, patente, marca o conocimientos prácticos –know how-), la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del bien”.

b) Análisis funcional: *“En las operaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración refleja normalmente las funciones desempeñadas por cada parte (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por lo tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones realizadas entre partes relacionadas y operaciones realizadas entre partes independientes, es necesario realizar un análisis funcional.*

Este análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes involucradas en la operación. A estos efectos, puede resultar útil comprender la estructura y organización del grupo y cómo estos influyen en el contexto en el que opera el contribuyente. También será relevante conocer los derechos y las obligaciones jurídicas de los contribuyentes en el ejercicio de sus funciones”

c) Cláusulas contractuales: *“En las operaciones efectuadas a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes. En este sentido, el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que normalmente rigen las relaciones entre empresas independientes”.*

d) Circunstancias económicas: *“Los precios, valores o rentabilidades normales de mercado pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios, o que se puedan realizar los ajustes apropiados.*

Resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios alternativos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios alternativos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costos de producción, incluyendo los costos del trabajo y del capital; los costos de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc.”

e) Estrategias empresariales: *“Estas atienden un gran número de aspectos propios de la empresa como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la duración de los acuerdos, así como cualesquiera otros factores*

que influyen en la gestión cotidiana de la empresa, como podría por ejemplo ser las estrategias de penetración de mercados, dentro de un periodo de tiempo razonable”

3.- Agregación de operaciones realizadas entre partes relacionadas: Se propone que si dos o más transacciones que realice un contribuyente con un relacionado, bajo ciertas circunstancias, pueden ser agregadas y realizar un solo análisis de comparabilidad para aplicar el mismo método de precios de transferencia.

4.- Rango de precios, valores o rentabilidades normales de mercado.: Se señala que la aplicación de un método, aún cuando sea el más apropiado, podría arrojar como resultado un rango de precios de transferencias. Este podría representar varios casos, desde que empresas independientes operan con rentabilidades diferentes hasta que aún persistan problemas de comparabilidad. En este caso, el Servicio podrá ajustar el precio.

Métodos de precios de transferencia en la legislación chilena

Debido a la extensa literatura respecto al tema de los precios de transferencia, solo abocaremos en este apartado lo señalado en la jurisprudencia legal y administrativa chilena.

El número 2 del artículo 41E de la LIR, operativizado en la Circular 29 del 2013, establece los siguientes métodos de precios de transferencia *“para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado”*:

- a) **“Método de Precio Comparable no Controlado:** 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 comparables.

El método de precio comparable no controlado compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación realizada entre partes relacionadas con el precio de bienes o servicios transferidos en una operación realizada entre partes independientes, en circunstancias comparables. La existencia de diferencias entre estos dos precios puede ser indicativa de que las condiciones acordadas por las partes relacionadas no cumplen con el principio del precio o valor normal de

mercado, lo cual facultaría al Servicio para ajustar el precio o valor asignado a tales operaciones.

Una operación realizada entre partes independientes es comparable a una operación efectuada entre partes relacionadas, para los fines de la aplicación del método precio comparable no controlado si alguna de las siguientes condiciones se cumple:

- Ninguna de las diferencias, de existir, entre las operaciones que se están comparando o entre las empresas que llevan a cabo tales operaciones pueden afectar de manera significativa el precio en condiciones de mercado.
- En caso de existir diferencias entre los comparables, es factible realizar ajustes precisos y razonables que eliminen los efectos de tales diferencias

El método de precio comparable no controlado puede ser aplicado sobre la base de las operaciones realizadas por el contribuyente con empresas independientes (“comparables internos”) o sobre la base de las operaciones entre otras partes independientes (“comparables externos”).

El método de precio comparable no controlado es aplicable para todo tipo de operaciones. Sin embargo, la exigencia de comparabilidad para su correcta aplicación es alta, dado que cualquier diferencia podría afectar el precio de la operación sin existir la posibilidad de realizar ajustes precisos que eliminen tales diferencias.

Este método es más apropiado de aplicar respecto de:

- Venta de materias primas negociadas en un mercado abierto, siempre y cuando la operación realizada entre partes relacionadas y la o las operaciones realizadas entre partes independientes se lleven a cabo en circunstancias comparables, y en concreto en el mismo nivel del proceso de comercialización (por ejemplo, venta a una empresa de producción secundaria o de montaje, a un distribuidor, a un minorista, etc.), y
- Algunas operaciones financieras, tales como préstamos de dinero.

El precio de mercado para este tipo de operaciones (como los precios de materias primas o las tasas de interés) suele ser información de dominio público.

- b) **Método de Precio de Reventa:** 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 posteriormente revendidos o prestados por el adquirente a partes independientes. Para estos efectos, se deberá 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 determinará 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 determinará deduciendo de los ingresos por ventas o servicios en operaciones entre partes independientes, los costos de ventas del bien o servicio.

Este método sería de mayor utilidad cuando se aplica a actividades de venta y de comercialización, como las de un distribuidor. En algunas ocasiones, el margen de reventa (o margen del precio de reventa) del revendedor en la operación con una parte relacionada se puede determinar tomando como referencia el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones con partes independientes (comparables internos). En otras ocasiones, el margen del precio de reventa se puede determinar tomando como referencia el margen del precio de reventa realizado por empresas independientes en operaciones con otras partes independientes.

Es más fácil determinar un margen del precio de reventa apropiado cuando el revendedor no añade un valor sustancial al producto. Asimismo, el margen del precio de reventa es más exacto cuando se ha obtenido poco tiempo después de que el revendedor adquiriera los bienes.

- c) **Método de Costo más Margen:** Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a una parte relacionada, 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 determinará 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 determinará 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 operacional.

Este método es de mayor utilidad cuando, por ejemplo:

- En la venta a una parte relacionada, cuando el fabricante (vendedor) no aporta activos intangibles únicos y de valor en su producción, y no asume ningún riesgo inusual, o
- Cuando la operación entre partes relacionadas consiste en prestar servicios en los cuales el prestador del servicio no aporta ningún activo intangible único y de valor y no asume ningún riesgo inusual.

d) **Método Transaccional de Márgenes Netos:** Consiste en determinar el margen neto de utilidades, esto es considerando gastos administrativos y de ventas incluyendo depreciaciones y amortizaciones, 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 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 razonables.

Algunos de los indicadores financieros más utilizados en la aplicación de esta metodología son:

- a. *Margen operativo sobre costos y gastos*, el cual mide el valor que agrega una actividad económica, es decir la utilidad o el resultado operativo que se obtiene de dicha actividad después de cubrir costos de explotación y gastos de administración y operación general, sobre los costos de explotación y gastos operativos.

- b. *Margen operativo*, el cual mide el resultado o la utilidad generada, después de cubrir los costos de explotación y los gastos de administración y operación general, sobre las ventas.
- c. *Retorno sobre activos*, el cual mide el rendimiento de una actividad en relación a los activos utilizados en ésta.
- d. *Retorno sobre el capital empleado*, el cual mide el rendimiento de una operación con base en el capital empleado.
- e. *Razón Berry*, el cual mide el resultado o la utilidad a nivel bruto de una operación, con relación a sus gastos operativos (de administración y ventas).

El margen neto bajo el principio del precio, valor o rentabilidad normal de mercado, que obtiene el contribuyente como resultado de una o más operaciones celebradas con una o más partes relacionadas se puede determinar tomando como referencia el margen neto que el mismo contribuyente obtiene en operaciones realizadas con partes independientes (comparables internos), o tomando como referencia el margen neto obtenido por una empresa independiente en operaciones comparables (comparables externos).

En términos generales, el indicador financiero seleccionado debe reflejar el valor de las funciones realizadas por la parte examinada, tomando en cuenta los activos empleados y los riesgos asumidos; ser razonablemente independiente del proceso de fijación de los precios de transferencia, es decir, que se debe basar en datos objetivos (tales como las ventas realizadas entre partes independientes), y no en datos relacionados a la remuneración de operaciones efectuadas entre partes relacionadas; y, asimismo, para su correcta aplicación se debe contar con información fiable y suficiente.

Cuando se aplica el método del margen neto de la operación, la comparabilidad funcional es más importante que la comparabilidad de los productos.

- e) **Método de División de Utilidades:** 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 comparables.

El método de división de utilidades consiste, en primer lugar, en identificar las utilidades generadas en las operaciones realizadas entre partes relacionadas que han de repartirse entre tales partes (utilidades conjuntas). Las utilidades conjuntas puede ser el monto total de las utilidades obtenidas de las mencionadas operaciones, o las utilidades residuales que representen las utilidades que no se ha podido atribuir a ninguna de las partes mediante la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia descritos anteriormente, tales como las utilidades provenientes de intangibles únicos de gran valor.

En segundo lugar, estas utilidades conjuntas se reparten entre las partes relacionadas en función de una base económica válida que se aproxime al reparto que se hubiera esperado entre partes independientes. Esta base económica válida puede fundamentarse en información de mercado independiente (por ejemplo, acuerdos de joint venture entre partes independientes) o en información interna. La relevancia de la información interna dependerá de los hechos y las circunstancias relevantes de cada caso, pudiendo incluir, por ejemplo, criterios de reparto basados en ventas, gastos en investigación y desarrollo, gastos de explotación, activos o número de trabajadores de las empresas relacionadas.

- f) **Métodos residuales:** Cuando atendidas las características y circunstancias del caso no sea posible aplicar alguno de los métodos mencionados precedentemente, el contribuyente podrá determinar los precios o valores de sus operaciones utilizando otros métodos que razonablemente permitan determinar o estimar los precios, valores o rentabilidades normales de mercado que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. A tales metodologías la Ley le ha asignado el nombre de “Métodos residuales” y podrían incluir, por ejemplo, la aplicación de métodos de flujos de caja descontado en algunos casos de valoración de empresas o en algunas situaciones sobre transferencia de activos intangibles.

Considerando que la aplicación de “métodos residuales” es de carácter excepcional, el contribuyente en tales casos calificados deberá justificar las características y

circunstancias especiales de las operaciones que no permiten aplicar los otros métodos mencionados precedentemente.

El contribuyente deberá emplear el método que sea más apropiado, considerando las características y circunstancias del caso en particular.”

En un texto final del apartado de los precios de transferencia de la circular, se señalan aspectos claves de la aplicación de los distintos métodos, esto porque cada método tiene sus ventajas y desventajas, dependiendo del tipo de operación a la que se aplique, las circunstancias, la información disponible, la existencia de operaciones comparables, la posibilidad de realizar ajustes de comparabilidad, entre otros.

Intangibles

La OCDE define un activo intangible como un *“bien que no es un activo físico ni un activo financiero que puede ser objeto de propiedad o control para su en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerada si se produjera entre empresas independientes en circunstancias comparables”*. Adicionalmente, pone énfasis que, en relación a los precios de transferencia, lo relevante es determinar las condiciones que fijarían empresas no relacionadas bajo una transacción comparable.

Siguiendo la definición, y centrándonos en el objetivo de este trabajo que está relacionado con lo ingresos por el uso de marcas, patentes y franquicias, podemos observar que la naturaleza de los intangibles representa un desafío para su valoración. Esto porque la necesidad de aplicar el principio de plena competencia o arm's length, requiere un adecuado análisis de comparabilidad.

Como ya vimos previamente, y tal como lo define la Circular 29 del 2013, el análisis de comparabilidad tiene 5 factores a considerar (Características de los bienes y/o servicios, Análisis funcional, Cláusulas contractuales, Circunstancias Económicas y Estrategias empresariales), factores que son más difíciles de equiparar por las condiciones propias de los intangibles que son el objetivo de este trabajo.

Tal como se señaló previamente, el éxito en la aplicación de cualquiera de los métodos existentes u otros clasificados como “métodos residuales” dependerá del tipo de operación, las circunstancias, entre otras.

Finalmente, el número 3 del artículo 41 E de la LIR, permite al contribuyente *“acompañar un estudio de precios de transferencia que dé cuenta de la determinación de los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas”*

Efecto Precios de transferencias en distintas administraciones tributarias

Entre las estadísticas que la OCDE mantiene publicadas, encontramos la cantidad de países que siguen sus Directrices de Precios de Transferencia. La última actualización, al 2 de agosto del 2023, muestra que en total 76 países tienen algún grado de avance en la implementación de estas directrices. Entre los 76 países se encuentran los 6 países de habla hispana de Sudamérica con los que Chile mantiene tratado para evitar la doble tributación para los que revisamos su legislación en el primer capítulo.

Esta gran cantidad de países muestra claramente que la tendencia global va en una única dirección, equiparando reglas en los distintos mercados. Sin perjuicio de lo anterior, cuando hablamos de Precios de transferencia, hablamos siempre de operaciones transfronterizas, por lo que siempre estarán involucradas al menos 2 Administraciones tributarias diferentes. Esto porque el precio de transferencia deberá ser justificado en una Administración tributaria como ingreso y en la otra como costo, situación que podría presentar criterios distintos en ambas administraciones.

El número 8 del artículo 41 E de la LIR de alguna manera previene esta situación, permitiendo solicitar la rectificación de un precio, valor o rentabilidad de alguna operación con partes relacionadas, por ajustes realizados por otros Estados, con los cuales se encuentre vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional que no prohíba dicho ajuste, y se cumplan otras condiciones, entre las cuales se encuentra en que el SII deberá autorizar la rectificación. Esta posibilidad de rectificación se basa en el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM), el que está presente en convenios para evitar la doble tributación internacional.

Efecto doble tributación por ajuste en precio de transferencia

Como ya lo hemos mencionado, la aplicación de los precios de transferencia dice relación con operaciones transfronterizas, esto quiere decir que pueden estar involucradas en la operación 2 o más administraciones tributarias. Esta participación de varios actores coloca sobre la mesa varios criterios para calcular o determinar los precios a aplicar o los comparables a utilizar, es decir, pueden ser muchas las variables y muchas las interpretaciones que pueden influir en la determinación de los precios de transferencia, especialmente cuando hablamos de intangibles.

Dado lo anterior, cuando una administración tributaria no comparte un criterio utilizado en el cálculo de un precio de transferencia, puede aplicar un ajuste, lo que generará un efecto en los impuestos del contribuyente. Si el ajuste que se produce no es replicado en la Estado de la otra autoridad tributaria, se generará un efecto de doble tributación que afectará al contribuyente y su relacionado.

Para observar lo descrito previamente, desarrollaremos un ejemplo numérico ilustrativo.

La empresa "XYZ" tiene su casa matriz en Chile y tiene participación en las empresas "ADZ" del país "PR", "FDZ" del país "EC" y "LZV" del país "AR". Estas empresas comercializan productos utilizando la marca de la empresa "XYZ", Chile tiene vigente convenio para evitar la doble tributación internacional solo con el país "PR".

Se considera que para todas las empresas "XYZ" ha establecido un cobro por el uso de la marca de un 4% sobre los ingresos por ventas.

Supuestos:

- Por simplicidad supondremos que el excedente es igual a la RLI dado que el objetivo es mostrar el efecto en un ajuste en el precio de transferencia.
- No se consideran los créditos por impuesto pagados en el exterior para la empresa en Chile y tampoco se expresan los valores que las empresas deberían retener por el pago por el uso de la marca
- Se considera una tasa de impuesto a las utilidades del 27%

En un primer ejercicio vemos que la empresa "ADZ" pago un monto de MM\$125 a "XYZ" por uso de la marca, correspondiente al 4% de sus ventas, para "FDZ" el valor llegó a MM\$35 y para "LZV" significó un total MM\$105. En total "XYZ" recibió MM\$ 265 como ingreso por el uso de su marca por parte de sus empresas relacionadas.

Convenio Doble Tributación		Si	No	No	
Empresa		"ADZ"	"FDZ"	"LZV"	"XYZ"
Valores MM\$					
Ingresos por ventas		3.125	872	2.615	6.231
Ingreso por uso de marca					265
Costos de operación		-2.344	-654	-1.962	-4.673
Costo por uso de marca	4%	-125	-35	-105	0
Excedente = RLI		656	183	549	1.822
Impuesto	27%	-177	-49	-148	-492
Utilidad líquida		479	134	401	1.330

El total de impuesto pagados corresponden a MM\$866, los que se desglosan en "ADZ" por MM\$177, "FDZ" por MM\$49, "LZV" por MM\$148 y "XYZ" por MM\$492.

Al suponer una variante y considerando lo revisado previamente sobre las posibilidades de ajustes en impuestos por modificaciones por parte de la autoridad tributaria en los precios de transferencia, consideraremos que las autoridades tributarias de los países en que operan las empresas "FDZ" y "LZV" determinan que lo valores que pagan por el uso de marca no se ajusta a la realidad del país, respecto a otras empresas del sector y ajustan el porcentaje a un 3% y 2%, respectivamente.

El cuadro quedaría de la siguiente manera:

Convenio Doble Tributación		Si	No	No			
Empresa		"ADZ"	"FDZ"	"LZV"	"XYZ"		
Valores MM\$							
Ingresos por ventas		3.125	872	2.615	6.231		
Ingreso por uso de marca					265		
Costos de operación		-2.344	-654	-1.962	-4.673		
Costo por uso de marca	4%	-125	3%	-26	2%	-52	0
Excedente = RLI		656		192		602	1.822
Impuesto	27%	-177		-52		-162	-492
Utilidad líquida		479		140		439	1.330

La situación de “ADZ” no se ve afectada porque no se hizo cambio por parte de su administración tributaria. En todo caso, aun cuando se hubiera producido algún ajuste, este se podría haber reclamado a la autoridad tributaria nacional porque existe un convenio para evitar la doble tributación y aplicaría el número 8 del artículo 41 E de la LIR.

La empresa “FDZ” rebaja su gasto por uso de marca en MM\$9, lo que se traduce en un mayor excedente y por ende un mayor impuesto de MM\$3. Misma situación le sucede a la empresa “LZV” que rebaja su gasto por uso de marca en MM\$53, generando una mayor base impositiva y un mayor impuesto de MM\$14.

La doble tributación se produce porque la empresa “XYZ” en Chile mantiene los niveles de ingreso por uso de marca en MM\$265, conservando su situación tributaria intacta. Esto porque los precios de transferencia definidos e informados a la autoridad tributaria chilena no se modifican y debido a que los ajustes se produjeron en países con los que Chile no tiene convenios para evitar la doble tributación, no es aplicable lo establecido en el número 8 del artículo 41 E de la ley de la renta.

En resumen, el ejemplo muestra que por el ajuste en los precios de transferencia, en Estados con los que no existen convenios para evitar la doble tributación, hay un aumento neto de pago de impuesto de MMU\$17, esto en el entendido que el efecto global debió haber sido neutro.

Procedimiento de Acuerdo Mutuo

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM) está incorporado en el artículo 25 de los convenios para evitar la doble tributación internacional, con la intención de lograr la correcta interpretación y aplicación de los convenios, asegurando que los contribuyentes beneficiados con los convenios no estén sujetos en ninguno de los Estados Contratantes, a una tributación no acorde con lo que dispone el mismo convenio.

La circular 13 del año 2022 imparte las instrucciones para operativizar el PAM.

Objetivos del PAM: El objetivo del procedimiento es la correcta interpretación y aplicación de los convenios. Si bien el procedimiento se inicia con la solicitud del contribuyente, el procedimiento se desarrolla entre autoridades competentes de los Estados Contratantes. La solicitud obliga a ambos Estados Contratantes a negociar, no impone una obligación de llegar a un resultado que resuelva el caso.

Casos que permiten iniciar un PAM: (1) Caso en que un contribuyente, persona natural, para efectos de convenio es residente en ambos Estados Contratantes. En caso de no resolverse, el contribuyente podría estar sujeto a una doble tributación. (2) Cuando un contribuyente recibe una diferencia de impuestos por un ajuste de precios de transferencias en otro Estado Contratante, podrá solicitar que se aborde la doble tributación económica. (3) Cuando un contribuyente residente en Chile recibe una diferencia de impuestos por un ajuste de precios de transferencia, por operaciones con un relacionado en otro Estado Contratante, podrá solicitar que se aborde la doble tributación económica. (4) Cuando un residente en Chile ha sufrido una retención en otro Estado Contratante que considera que no se ajusta al convenio. (5) Cuando un residente en Chile que mantiene un establecimiento permanente en otro país recibe una diferencia de impuesto por un ajuste por los beneficios de establecimiento permanente. (6) Cuando un contribuyente residente en Chile y recibe rentas desde otro Estado Contratante, están sujetas a imposición en Chile por la residencia y en el otro Estado Contratante, a pesar de no tener un establecimiento permanente con las condiciones que establece en convenio. (7) Cuando un residente en Chile no está de acuerdo con un ajuste realizado por la administración tributaria chilena o extranjera, porque considera que es abusiva.

Los casos (2) y (3) que está relacionados con los precios de transferencia, son una alternativa para solucionar la doble tributación que se genera en el caso de que se produzca un ajuste en uno de los países en que se encuentra una de las partes relacionadas.

La Circular continúa con otros aspectos administrativos y de forma, entre los que se indican antecedentes a presentar, plazos (la OCDE recomienda una duración máxima no superior a 24 meses), se detallan algunas actuaciones y los posible escenarios que son: **(i)** Desistimiento del contribuyente: El contribuyente se puede desistir en cualquier momento; **(ii)** Resolución de la autoridad competente de Chile: Se estima que la solicitud no es fundada o lo solicitado solo compete y es solucionable por la autoridad chilena; **(iii)** Acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes: Se acuerda dar por terminado el procedimiento llegando a acuerdo o no.

Conclusiones sobre PAM

Representan una buena alternativa para solucionar situaciones de doble tributación por efecto de ajuste de precios de transferencia. Sin embargo, son posteriores al ajuste de impuesto que pudo haber realizado alguna autoridad tributaria, tienen un desenlace incierto porque pueden o no llegar a acuerdo, tiene un plazo sugerido de duración de 2 años y solo aplican para situaciones que se presenten con países con los que nuestro país tenga un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional.

Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

Anualmente los contribuyentes que correspondan deben presentar al SII la Declaración Jurada (DJ) N°1907 sobre Precios de Transferencia, y como indica la DJ *“Tratándose de contribuyentes que realicen más de un tipo de operación con partes relacionadas del exterior, o la misma operación con distintas contrapartes relacionadas, deberán informar cada una de estas operaciones en registros diferentes. Por otro lado, tratándose de contribuyentes que realicen más de una operación del mismo tipo durante el año informado, con la misma parte relacionada del exterior, éstas deberán informarse en un solo registro”*.

Si consideramos que pueden existir contribuyentes que operan en varios países este trámite se puede multiplicar varias veces todos los años, esto porque el precio de transferencia debe ser justificado tanto como ingreso como costo. Si a esto le sumamos que aun cuando existen métodos comunes de precios de transferencia en los distintos Estados, no hay un mecanismo unificado que pueda ser aplicado en todos los casos. Con esto sabemos que la interpretación y conclusiones de los PT no son exactos y las variaciones de criterios entre las distintas administraciones tributarias puede ser alta.

Una alternativa administrativa que existe para prevenir posibles disputas en temas de PT son los Acuerdos Anticipados de Precios (“APA” por sus siglas en inglés Advance Pricing Agreements).

La idea de los APA es fijar condiciones previamente sobre los precios de transferencia por un período establecido. La OCDE establece que *“Es un acuerdo que determina de manera previa a la realización de operaciones intercompañía, un conjunto apropiado de criterios (por ejemplo, métodos, comparables, ajustes, supuestos críticos en cuanto a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia durante un período”*

El SII en su página web define el APA como *“es un acuerdo en el que se fijan de forma anticipada respecto a operaciones entre empresas relacionadas, una serie de criterios para la determinación de los precios de transferencia de esas operaciones un período determinado de tiempo.”*

Podríamos decir que es un tipo de instrumento legal suscrito entre el contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio Nacional de Aduanas (si corresponde y solo para el caso de Chile) y otra u otras administraciones tributarias si corresponde. Todo para

establecer anticipadamente los criterios para fijar los precios de transferencia por un periodo de tiempo determinado.

Tipos de APA

Unilateral (APA): Corresponden a un acuerdo entre un contribuyente y su autoridad fiscal, solo para una transacción o un grupo de transacciones por un periodo de tiempo determinado.

La parte positiva de este tipo de APA es que debería ser más fácil y rápido su negociación y concreción, esto porque las decisiones solo están dentro de un Estado. La desventaja es que son solo aplicables al Estado atinente a la autoridad fiscal que lo acordó y con el contribuyente de ese mismo Estado, no aplicable en otro Estado.

Bilateral (BAPA): Corresponde a un acuerdo que involucra a tres participantes. El contribuyente con su autoridad fiscal y la autoridad fiscal de otro Estado donde el mismo contribuyente tenga un relacionado.

La gran ventaja de una BAPA es elimina la posibilidad de una doble tributación. Otra ventaja es que vincula a más participantes y es aplicable a ambos Estados, asegurando criterios y las mismas reglas en ambos Estados donde se participa. Debería ser más demoroso por que conlleva lograr acuerdo y aunar criterios de 2 autoridades tributarias distintas.

Multilaterales (MAPA): Es un acuerdo que involucra al contribuyente, su autoridad tributaria y más de una autoridad tributaria extranjera donde el contribuyente tenga una parte relacionada.

Las ventajas del MAPA son las mismas que la anterior, solo que se amplía el escenario de mismos criterios, mismas reglas y elimina la posibilidad de doble tributación. También se esperaría que aumentase el tiempo para lograr el acuerdo debido a que hay más participantes con los que aunar criterios.

Según el SII entre las ventajas de suscribir un APA están:

- *“Ahorro de carga administrativa y tiempo para las administraciones tributarias.”*

- *Certeza jurídica sobre el resultado que se logra para los contribuyentes.*
- *Mayor suministro e intercambio de información entre las partes.*
- *Validación de los métodos de valoración indicados.*
- *Validación de los comparables utilizados.*
- *Economía de recursos, medios y tiempo para el Servicio de Impuestos Internos.*
- *Certidumbre que se otorga a los contribuyentes una vez que han sido aprobados (sobre todo multilaterales). Por su parte la administración tributaria puede obtener cierto grado de certeza respecto a la recaudación fiscal.*
- *La inexistencia de ajustes de precios de transferencia durante la vigencia del APA ayuda a predecir con mayor seguridad los costos y gastos de las empresas lo que trae como consecuencia rentabilizar de mejor manera sus inversiones.”*

Proceso para suscribir un APA

El proceso recomendado por la OCDE considera 5 etapas, entre las que encontramos:

- a) Reuniones previas
- b) Solicitud por parte del contribuyente
- c) Evaluación y Negociación
- d) Formalización del acuerdo
- e) Monitoreo del acuerdo y posible revisión, término anticipado o renovación

En Chile, la Resolución 68 del año 2013 imparte las instrucciones sobre el procedimiento a seguir para la suscripción de un APA. A diferencia de lo recomendado por la OCDE, el proceso en instruido por el SII comienza con la Solicitud por parte del contribuyente del respectivo acuerdo, no considerando la etapa de Reuniones previas.

Es importante señalar que, en el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria, denominado “Pacto Fiscal para el Desarrollo”, contempla incorporar la etapa de Reuniones previas en el proceso para suscribir un APA.

Considerando esta iniciativa, describiremos cada etapa en base a la legislación nacional.

- a) Reuniones previas:** Se propone la posibilidad que el contribuyente, mediante la entrega de algunos antecedentes como: Identificación de las entidades que realizarán las operaciones, descripción de las operaciones que serían objeto del acuerdo, elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretende formular y un correo electrónico para las comunicaciones; El SII pueda analizar los antecedentes y en un plazo de 60 días comunicar la viabilidad del acuerdo, refiriendo exclusivamente a la posibilidad de presentación del acuerdo y no al resultado.
- b) Solicitud por parte del contribuyente:** Consiste en la presentación formal de la solicitud de acuerdo con la entrega de una serie de documentos oficiales al SII. La resolución 114 del año 2022 complementó esta etapa, permitiendo presentar la solicitud vía electrónica.
- c) Evaluación y Negociación:** En nuestro país solo existe la evaluación y definición por parte del Servicio si se acepta o no la solicitud. La resolución 68, establece un plazo máximo de 6 meses para resolver la solicitud y se entiende rechazada si no hay pronunciamiento en dicho plazo.
- d) Formalización del acuerdo:** La aceptación del acuerdo puede ser total o parcialmente por parte del SII, en base a los antecedentes aportados por el contribuyente, o puede ser aceptado por el contribuyente en base a la propuesta que le puede haber formulado el SII. Una vez aceptada la solicitud, se establece que se suscribirá un acta que tendrá una duración a partir del mismo año comercial de la solicitud y por los 3 años siguientes. En el “Pacto Fiscal para el Desarrollo”, se propone elevar este plazo a 4 años.
- e) Monitoreo del acuerdo y posible revisión, término anticipado o renovación:** Se establece que los acuerdos podrán ser prorrogados o renovados previo acuerdo escrito de los intervinientes, esto con una solicitud del contribuyente con 6 meses de anticipación al cumplimiento del plazo del acuerdo. El término anticipado podrá producirse por parte del SII cuando *“la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes erróneos, maliciosamente falsos, o hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación”*. La variación significativa en las circunstancias del acuerdo puede ser argumentado por el contribuyente para solicitar el término anticipado del acuerdo, detallando al SII los cambios.

Ventajas y desventajas de los APA

Entre las ventajas para los contribuyentes encontramos: certeza tributaria por un período específico, menor costo de cumplimiento tributario por menor intervalo de fiscalización, mejor cumplimiento tributario, mejor planificación de largo plazo en los negocios por la mayor certeza tributaria, con los BAPA y MAPA se reduce considerablemente el riesgo de doble tributación. Para la Administración tributaria, las ventajas se encuentran en menor carga administrativa, más información de comparables para otros procesos, menores fiscalizaciones y juicios, entre otros.

Si buscamos algunas desventajas, podemos encontrar que para el contribuyente el intercambio o entrega de información es mayor en el proceso de solicitud de un APA a la que debe entregar en su declaración anual, exponiendo la misma cantidad de información que en una fiscalización, el plazo que se toma la autoridad para APA y más para los BAPA también puede aumentar el costo de comenzar un proceso. Para la autoridad tributaria, podría visualizarse que el constante cambio en las condiciones de mercado podría generar que el APA no refleje cabalmente las condiciones que experimenta el contribuyente, pudiendo generar revisiones periódicas que podrían generar una gran demanda de recursos.

Si comparamos las ventajas con las desventajas de los APA para ambos actores, podemos concluir que estos instrumentos son una excelente alternativa para reducir incertezas, confrontaciones tributarias, costos administrativos y alternativas que acercan a alivianar complicaciones que presenta la aplicación de los precios de transferencia.

Situación de los APA en Chile y Sudamérica

Una vez revisadas las posibilidades que entregan estos instrumentos, debemos mencionar que los APA son herramientas disponibles en la legislación chilena y en algunos países de Sudamérica. Lamentablemente no hay un avance significativo de ellos en el continente. Según la última estadística publicada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), solo Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, Perú, Uruguay y Venezuela, tienen incorporada en su legislación la posibilidad de suscribir este tipo de acuerdos.

La cantidad de acuerdos suscritos por cada país también es pobre respecto a la cantidad de años que llevan aplicando los precios de transferencia en sus legislaciones, Argentina (0), Chile (9), Colombia (N/D), Ecuador (71), Perú (N/D), Uruguay (1) y Venezuela (N/D).

También es importante señalar que la legislación de Ecuador, Perú, Uruguay y Venezuela no permiten los MAPA, es decir, solo permiten generar acuerdo anticipados de precios donde intervenga su país y solo otro país más, limitando las posibilidades de cooperación y la certeza del contribuyente entre otras.

Al profundizar un poco más en el caso de nuestro país, y sobre la base de las estadísticas publicadas por el SII, a octubre del año 2023, solo se habían presentado 24 solicitudes de suscripción de acuerdos, esto teniendo en consideración que estos instrumentos fueron introducidos en la legislación nacional por la Ley 20.630 del año 2012, hace 12 años.

De las 24 solicitudes presentadas, 14 corresponden a APA, 7 a BAPA (bilateral) y 3 a renovaciones de APA, es decir, en los 12 años de vigencia son 21 solicitudes nuevas al considerar que hay de renovación. De las mismas 24, 9 han sido firmadas, 11 se encuentran en negociación, 1 fue desistido por el contribuyente y 3 fueron rechazados.

De los 9 acuerdos firmados, 7 corresponden a APA (incluye una renovación) y 2 a BAPA. Los países involucrados en los BAPA son Canadá, Reino Unido y Suiza (uno de ellos fue rechazado).

Conclusiones APA

Los APA son instrumentos disponibles desde hace mucho tiempo en la legislación chilena y sudamericana, ofrecen grandes beneficios para los contribuyentes y las administraciones tributarias, solucionan muchos de los inconvenientes que presentan la aplicación práctica de los precios de transferencia, otorgando certeza al contribuyente y minimizando los riesgos de doble tributación.

Si bien estos instrumentos otorgan beneficios, su desarrollo en Sudamérica ha sido pobre, con limitaciones propias en las legislaciones y en varios países ni siquiera están considerados. Adicionalmente, de los 7 países que los consideran, en los largos años que llevan disponibles no alcanzan a haber 100 acuerdo firmados. El caso de Chile, del cual tenemos más información, también muestra muy poco avance, con tan solo 9 acuerdos firmados en 12 años, de los cuales 3 son renovación (solo 6 nuevos). Es un avance que se considere en el “Pacto Fiscal para el Desarrollo” propuesto por el Gobierno algunas mejoras, pero también deben mejorarse las implementaciones y etapas de colaboración por parte del SII hacia el contribuyente.

Conclusiones

La legislación chilena y la de los 6 países de habla hispana de Sudamérica con los que nuestro país mantiene tratado para evitar la doble tributación internacional acepta como gasto los pagos por los intangibles motivos de este trabajo, también todos tienen implementado el concepto de precios de transferencia en sus legislaciones, bajo el modelo impulsado por la OCDE.

La legislación de Chile, Argentina, Uruguay y Ecuador establecen límite para rebajar como gastos los pagos por intangibles establecidos en el inciso primero del Artículo 59 de la LIR

La fijación de límites para la rebaja de gastos efectivos genera una doble tributación, la que puede verse amplificada por un ajuste en precios de transferencia por una de las autoridades tributarias participantes.

El desafío de la comparabilidad necesario para una correcta implementación de los precios de transferencia se acrecienta de forma importante en el caso de los intangibles, particularmente cuando hablamos que representan un cobro por uso de marcas, patentes o franquicias, esto por su poca referencia en el mercado y más aún cuando es hacia un relacionado.

Esta dificultad de comparación genera el riesgo de la aplicación de criterios diferentes entre administraciones tributarias de distintos países, dejando latente la posibilidad de ajustes en la aplicación de los precios de transferencias, situación que podría provocar una doble tributación.

Junto con los precios de transferencia se han impulsado herramientas complementarias para acompañar el proceso y minimizar situación como la de la doble tributación. Entre estas herramientas se encuentran los PAS y los APAS.

El avance de la implementación de los APAS en Sudamérica es muy bajo, llegando al punto en que existen países en los cuales ni siquiera está considerados en la legislación la posibilidad de ser implementados.

En Chile, si bien existe la posibilidad de ser implementados, después de casi 12 años de su implementación, solo se han suscrito 9 acuerdos, por lo que se requiere avanzar en la implementación para así aumentar las certezas de los contribuyentes y optimizar los recursos de la autoridad tributaria.

Bibliografía

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (1997), Historia de la Ley 19.506: “Modifica la Ley sobre impuesto a la Renta, sobre impuesto a las ventas y servicios, el Código tributario y otras normas legales.”

<https://www.bcn.cl/historiadelaLey/nc/historia-de-la-ley/6658/>

Servicio de Impuestos Internos (2022), Imparte instrucciones respecto de las disposiciones sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, también denominado procedimiento amistoso, establecidas en los convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile. Circular N°13 del año 2022.

https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2022/circu13.pdf

Servicio de Impuestos Internos (2022), Establece forma de presentar solicitud de acuerdo anticipado de precios de transferencia, artículo 41 E n°7 de la ley sobre impuesto a la Renta y modifica resolución SII ex. N°68 de 2013. Resolución n°14.

https://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2022/reso114.pdf

Servicio de Impuestos Internos (2013), Imparte instrucciones sobre procedimiento de suscripción de acuerdos anticipados de precios de transferencia, de acuerdo al N°7 del Art. 41 e de la ley sobre impuesto a la renta. Resolución N°68.

<https://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2013/reso68.pdf>

Servicio de Impuestos Internos (2013), Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.630, a las normas sobre precios de transferencia contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta. Circular N°29.

<https://www.sii.cl/documentos/circulares/2013/circu29.pdf>

Servicios de Impuestos Internos, Convenios para evitar la doble tributación internacional.

https://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html

OECD (2022), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1