

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS FISCALIZACIÓN INTERNACIONAL 1875	CIRCULAR N° 29 145-2012 ID 07-2013 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 14 de junio de 2013.-
MATERIA: 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.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6(12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículos 38 y 41 E, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824, de 1974) y Ley 20.630, del 27 de septiembre de 2012.

I.- INTRODUCCION.

En el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012, se publicó la Ley 20.630, (en adelante indistintamente la “Ley”) la que entre otras materias, introdujo modificaciones a las normas sobre precios de transferencia contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

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”¹.

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.

Las normas de precios de transferencia facultan a este Servicio a impugnar los valores declarados por los contribuyentes y fijar los valores normales de mercado, siguiendo los procedimientos y metodologías establecidos en la Ley.

El ejercicio de las facultades de impugnación o establecimiento de precios, valores o rentabilidades en materia de precios de transferencia requiere de la concurrencia de los siguientes elementos:

- La existencia de operaciones transfronterizas;
- Que las operaciones o transacciones transfronterizas se efectúen entre partes relacionadas;
- Que los precios o valores de las referidas operaciones o transacciones transfronterizas no se ajusten a los valores normales de mercado, esto es, los valores que habrían pactado partes independientes.

La presente Circular tiene por objeto establecer la posición de este Servicio en relación a las nuevas normas de precios de transferencia incluidas en la LIR por la Ley, en particular, el nuevo artículo 41 E de la LIR.

¹ Párrafo 11, del Prefacio de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, Versión Julio 2010.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1. Facultades otorgadas a este Servicio.

De conformidad a la Ley, respecto de las transacciones y operaciones que se señalarán en la presente Circular, este Servicio está facultado para:

- a) Impugnar precios, valores o rentabilidades fijados.
- b) Establecer precios, valores o rentabilidades en caso de no haberse fijado.

2. Situaciones respecto de las cuales este Servicio puede ejercer las facultades señaladas.

Este Servicio puede impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, en las siguientes situaciones:

- a) Operaciones transfronterizas, efectuadas por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, con partes relacionadas en el extranjero.

Se entiende por operaciones transfronterizas, cualquier operación entre un contribuyente domiciliado, residente o establecido en Chile, con otra u otras partes que no se encuentre domiciliado, ni residente o establecido en Chile, y siempre que entre ambas partes, exista relación².

Para estos efectos se entiende que un contribuyente se encuentra establecido en Chile, cuando una persona natural sin domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes en los términos dispuestos por el artículo 38 y 58 N° 1 de la LIR.

Cabe indicar que la expresión "operaciones transfronterizas" es amplia y tiene por finalidad aplicar el principio del precio, 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.

En definitiva, el ejercicio de las facultades de impugnación o establecimiento de precios o valores podrá ejercerse cuando respecto de la operación realizada se den copulativamente las siguientes dos condiciones:

- i) La operación se haya realizado entre el contribuyente domiciliado, residente o establecido en Chile, con partes relacionadas en el extranjero;
- ii) Los precios, valores o rentabilidades de la operación, no se hayan ajustado o sean distintos a los precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Tales circunstancias deben verificarse al momento en que se celebre la operación y se establezca el precio, valor o rentabilidad de ésta.

- b) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios efectuadas por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile, cuando en virtud de ellas, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país, desde Chile a un país, o territorio listado³.

De conformidad a la Ley, respecto de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios, el ejercicio de las facultades de impugnación o establecimiento de precios o valores está

² Para los efectos de la presente Circular, a menos que expresamente se señale otra cosa, se entenderá que existe relación en los casos establecidos en el N° 1, del artículo 41 E de la LIR, situaciones que se analizan en el N° 4 siguiente de la presente Circular.

³ Para los efectos de la presente Circular, se entenderá por país o territorio listado, aquellos incluidos en la lista a que se refiere el N° 2, del artículo 41 D, de la LIR.

sujeta a un juicio de mérito del Servicio. En efecto, señala la Ley que el ejercicio de las referidas facultades requiere que, a juicio del Servicio:

i) En virtud de tales operaciones, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país, desde Chile a un país o territorio listado; y

ii) Se estime que, de haberse efectuado el traslado de los bienes o las actividades entre partes independientes, se habría pactado un precio, valor o rentabilidad normal de mercado, o bien, los fijados serían distintos a los que establecieron las partes.

3. Concepto de precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

3.1 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”*.

Las operaciones entre partes relacionadas y entre partes independientes son comparables si no existe diferencia alguna que afecte sustancialmente al factor elegido para aplicar la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible proceder a los ajustes necesarios para eliminar los efectos sustanciales que provoquen esas diferencias.

La Ley indica que se considerarán, a los efectos de efectuar la comparabilidad, a título de ejemplo, las características de los mercados relevantes; las funciones asumidas por las partes, las características de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia razonablemente relevante. Como se desprende del texto legal, las circunstancias señaladas se refieren a algunos de los factores que deben tomarse en cuenta en un análisis de comparabilidad para efectos de precios de transferencia.

3.2 Análisis de comparabilidad.

Con el fin de realizar un análisis de comparabilidad que permita determinar los precios, valores o rentabilidades normales de mercado, esto es, los que partes independientes hubiesen acordado u obtenido respecto de una determinada operación o grupo de operaciones (cuando proceda agregarlas), es útil tener presente los factores de comparabilidad que se indican en las Guías OCDE sobre Precios de Transferencia (Guías OCDE) y que representan la práctica internacional en materias de precios de transferencia. Estos factores son:

- a) **Características de los bienes o de los 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.

3.3 Agregación de operaciones realizadas entre partes relacionadas.

Si un contribuyente lleva a cabo, en iguales o similares circunstancias, dos o más operaciones con partes relacionadas que están íntimamente conectadas desde un punto de vista económico o que forman parte de un conjunto de operaciones cuyo análisis no puede hacerse separadamente de una manera fiable, dichas operaciones pueden agregarse a fin de realizar un análisis de comparabilidad y aplicar el método de precios de transferencia más apropiado a las circunstancias del caso.

3.4 Rango de precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Puede suceder que la aplicación del método más apropiado conduzca a un rango de cifras, ya sea precio o márgenes, en el que todas ellas sean relativamente igual de fiables. En estos casos, las diferencias entre las cifras incluidas en el rango pueden deberse a que, en general, la aplicación del principio del precio, valor o rentabilidad normal de mercado permite sólo una aproximación a las condiciones en las que hubieran operado empresas independientes. Es posible también que los diferentes puntos del rango reflejen el hecho de que empresas independientes que realicen operaciones comparables, en circunstancias igualmente comparables, pueden no establecer exactamente el mismo precio o valor u obtener la misma rentabilidad para la operación.

Tal como lo indican las Guías OCDE, puede ocurrir también que, a pesar de haber hecho todo lo posible para excluir los puntos con menor grado de comparabilidad, se llegue a un rango de cifras respecto de las que se considere que, teniendo en cuenta el proceso utilizado para seleccionar los comparables y las limitaciones de la información que se tiene sobre ellos, siguen conteniendo algunos defectos en la comparabilidad que no puede identificarse o cuantificarse, y que por tanto, no son susceptibles de ajuste. En estos casos, si en el rango se ha obtenido a través de un número

importante de observaciones, las herramientas estadísticas que permiten estrecharlo tomando como referencia la tendencia central (por ejemplo, el rango intercuartil u otros percentiles) pueden ayudar a mejorar la fiabilidad del análisis.

Si el precio, valor o rentabilidad pertinente que se obtiene en una operación entre partes relacionadas (o de un conjunto de operaciones agregadas) se encuentra fuera del rango de precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio podrá hacer un ajuste de precios de transferencia, y dicho ajuste se deberá efectuar al punto del rango que mejor refleje las circunstancias del caso en cuestión.

4. Normas de relación.

Como se ha señalado, para la aplicación de las normas de precios de transferencia se requiere que las partes de las operaciones y/o transacciones se encuentren relacionadas entre sí. La LIR establece lo que debe entenderse por relacionado para los efectos de las normas de precios de transferencia.

Se considerará que el contribuyente domiciliado y residente en Chile, se encuentra relacionado con la contraparte en el exterior en los siguientes casos:

- a) Cuando una de las partes participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra;
- b) Cuando una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí;
- c) Cuando las operaciones sean realizadas entre una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz; con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquéllas;
- d) Cuando, existiendo o no una relación directa o indirecta entre las partes, las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país o territorio listado, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentren vigentes;
- e) Las personas naturales se entenderán relacionadas entre sí, cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive; y
- f) Entre los intervinientes, cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

5. Métodos de precios de transferencia.

El Servicio, para los efectos de impugnar los precios, valores o rentabilidades respectivos, en los casos u operaciones a que se refiere la norma, debe citar al contribuyente⁴, para que éste aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, para lo cual la norma señalada ha establecido los siguientes métodos:

- 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

⁴ Conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario.

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:

- i. 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.
- ii. 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:

- 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.
- 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.
- Retorno sobre activos**, el cual mide el rendimiento de una actividad en relación a los activos utilizados en ésta.
- Retorno sobre el capital empleado**, el cual mide el rendimiento de una operación con base en el capital empleado.
- 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 la 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.

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

6. Estudios o informes de precios de transferencia.

El contribuyente puede acompañar, sin perjuicio de los demás antecedentes que puedan ser requeridos en la instancia de fiscalización respectiva, un estudio de precios de transferencia que dé cuenta de la determinación de los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas.

La aplicación de los métodos o la presentación de los estudios, es sin perjuicio de la obligación del contribuyente de mantener a disposición de este Servicio, la totalidad de los antecedentes en virtud de los cuales se han aplicado tales métodos o elaborado dichos estudios.

El Servicio podrá requerir información a autoridades extranjeras, respecto de las operaciones que sean objeto de fiscalización por precios de transferencia.

7. Ajustes de precios de transferencia, tributación y liquidación de impuestos respectiva.

Cuando el contribuyente no acredite que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, esto es, cuando la determinación de los precios o valores asignados a tales operaciones no se ajustan a alguno de los métodos señalados precedentemente, la Ley faculta a este Servicio a determinar fundadamente los precios, valores o rentabilidades fijados en la respectiva convención, y practicar la liquidación de impuestos o los ajustes que correspondan sobre las diferencias que se determinen.

A) Determinación de los precios, valores o rentabilidades normales de mercado por parte del Servicio.

Si el contribuyente no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, conforme a los antecedentes y/o informes acompañados en el proceso de fiscalización respectivo, previa Citación, este Servicio determinará fundadamente, para los efectos de la LIR, tales precios, valores o rentabilidades, utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que hayan sido obtenidos desde el extranjero, aplicando al efecto los métodos de precios de transferencia establecidos en la Ley.

B) Tributación sobre las diferencias que se determinen, y liquidación de impuestos o ajustes de precios de transferencia.

Cuando este Servicio establezca los precios, valores o rentabilidades normales de mercado para la o las operaciones incorporadas en la Citación respectiva, y éstos resulten diferentes a los utilizados por el contribuyente, ya sea por corresponder a un menor costo, gasto o desembolso o a un mayor ingreso o utilidad del contribuyente domiciliado o residente en Chile, dicha diferencia se afectará como una mayor utilidad de dicho contribuyente en el ejercicio en que realizó tales operaciones, gravándose con el Impuesto Único de 35%, establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR.

De lo dicho se sigue que cuando producto de los ajustes de precios, valores o rentabilidades se determine una diferencia, ésta no afectará el cálculo de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría del contribuyente, sino que dicha cantidad sólo formará parte de la Base Imponible del Impuesto Único señalado, tributo que en su calidad de impuesto único, impide que dichas cantidades se afecten con algún otro impuesto de la LIR⁵.

Tales cantidades, en tanto no forman parte de la RLI, no se incorporan al FUT y por tanto, su afectación con este Impuesto Único de 35%, tampoco provoca ninguna incidencia o rebaja de las sumas incorporadas o pendientes de tributación en el FUT de la empresa.

De acuerdo a lo anterior, este Servicio procederá a:

- a) Practicar la liquidación del Impuesto Único; o**
- b) Autorizar al contribuyente a que efectúe los ajustes respectivos en su declaración anual de impuestos a la renta, cuando opte voluntariamente por rectificar sus declaraciones de impuestos, incluyendo la determinación de la base imponible del Impuesto Único, en los mismos términos en que hubiera procedido la liquidación del referido tributo.**
- c) En los dos casos anteriores, procederá a efectuar la determinación de los reajustes, intereses y multas que correspondan, conforme a lo dispuesto en el artículo 72 de la LIR, y en los artículos 53, y 97 N° 1 o 2, del Código Tributario, según corresponda.**
- d) Cuando este Servicio efectúe una liquidación de impuestos sobre las diferencias que se determinen, se aplicará además una multa equivalente al 5% sobre el monto de la o las diferencias de precios, valores o rentabilidades normales de mercado, salvo que el contribuyente haya cumplido**

⁵ Si bien las diferencias que se determinen por ajustes de precios de transferencia se afectan con el Impuesto Único de 35% señalado, este Servicio se encuentra facultado además para aplicar las facultades establecidas en el artículo 41 E, en la determinación de la base imponible del Impuesto Específico a la actividad minera (artículos 64 bis y 64 ter de la LIR) así como en la determinación de la base imponible del Impuesto Adicional en carácter de único, en el caso de la enajenación de títulos o instrumentos en el exterior con activos subyacentes en Chile (artículos 10 inciso 3° y siguientes y 58 N° 3 de la LIR).

debida y oportunamente con la entrega de los antecedentes requeridos por este Servicio durante el proceso de fiscalización que corresponda, incluidos aquellos requeridos mediante la Citación. De acuerdo a lo anterior, esta multa no se aplicará cuando se acompañen a lo menos, los antecedentes que se indican en la letra C) siguiente.

C) Antecedentes mínimos que debe aportar el contribuyente, para que no resulte aplicable la multa de 5% señalada.

No resultará aplicable la multa señalada, cuando el contribuyente haya cumplido debida y oportunamente en el proceso de fiscalización respectivo, con la entrega de los antecedentes mínimos que se indican a continuación:

a) La declaración jurada, a que se refiere el N° 6, del artículo 41 E de la LIR⁶, así como los antecedentes que respalden o acrediten la información que se proporcione mediante esta declaración;

b) Los demás antecedentes que requiera este Servicio, para el examen y revisión de las declaraciones de impuestos, así como de las operaciones que deban servir para el cálculo de éste, atendida la situación particular de cada contribuyente⁷.

Para estos efectos, se entenderá que el contribuyente cumple oportunamente, cuando lo hace dentro de los plazos que se establezcan en el o los requerimientos o notificaciones de antecedentes, o bien, dentro del plazo a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario cuando se requiera al contribuyente mediante Citación. Asimismo, se entenderá que cumple debidamente, cuando entregue totalmente los referidos antecedentes, en la forma que los haya solicitado este Servicio, a través del requerimiento de antecedentes o la Citación, según corresponda, cuestión que se certificará en la forma dispuesta en el artículo 59 del Código Tributario.

8. Normas sobre fiscalización, procedimiento de reclamación y obligación de declarar la información que requiera este Servicio.

A) Reglas generales en materia de fiscalización.

Este Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización contenidas en el Código Tributario o en la Ley sobre Impuesto a la Renta, para verificar que los precios o valores pactados en operaciones entre partes relacionadas, reflejen los precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Para estos efectos, el artículo 59 del Código Tributario⁸, dispone que dentro de los plazos de prescripción, este Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Agrega esta norma legal que, cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados por el contribuyente, este Servicio dispondrá del plazo fatal de doce meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para alternativamente, Citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros.

Ahora bien, para efectos de impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados o acordados en las respectivas transacciones, este Servicio debe previamente Citar al contribuyente, dentro del plazo de doce meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición⁹.

El contribuyente tendrá un plazo de un mes, prorrogable por una sola vez, hasta por un mes más, para dar respuesta a dicha Citación, produciendo ésta el efecto de aumentar los plazos de prescripción¹⁰ respecto de los impuestos que se deriven de los precios, valores o rentabilidades de las operaciones cuya comprobación se solicita.

⁶ La información que deba proporcionar mediante la declaración a que se refiere el N° 6, del artículo 41 de la LIR, así como la forma y oportunidad de su entrega, se encuentra establecida actualmente en la Resolución Exenta N° 14, del 31 de enero de 2013, la cual se encuentra publicada en la página web de este Servicio www.sii.cl.

⁷ Siempre en el marco de un proceso de fiscalización en materia de precios de transferencia, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario y dentro de los plazos establecidos en el artículo 59 de la misma ley.

⁸ Las instrucciones de este Servicio, relativas a esta norma legal y su alcance se encuentran contenidas en la Circular N° 49, de 2010.

⁹ En conformidad a lo establecido en el artículo 59 del Código Tributario.

¹⁰ Conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del artículo 200 del Código Tributario.

En el respectivo procedimiento, el contribuyente debe aportar debida y oportunamente, todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han ajustado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según los métodos de precios de transferencia señalados precedentemente.

Cuando este Servicio determine una diferencia entre los valores, precios o rentabilidades pactadas y los que correspondan a los normales de mercado, en la forma que establece la Ley, se procederá a practicar la liquidación de impuestos respectiva o a efectuar los ajustes que correspondan.

B) Información que los contribuyentes deben proporcionar a este Servicio.

La Ley establece que deben presentar anualmente una declaración¹¹ con la información que requiera este Servicio, los contribuyentes que:

- i) Se encuentren domiciliados, sean residentes o estén establecidos en Chile, y
- ii) Que realicen operaciones transfronterizas con partes relacionadas, incluidas las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales.

Esta declaración debe ser presentada por los contribuyentes señalados, sea que hayan o no suscrito un Acuerdo Anticipado de Precios.

La no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no puede exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente o el 5% de su capital efectivo¹².

La aplicación de dicha multa se someterá al procedimiento establecido en el N° 1, del artículo 165 del Código Tributario.

Si la declaración presentada fuere maliciosamente falsa, se sancionará al contribuyente con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo¹³.

Finalmente, cabe señalar que el contribuyente puede solicitar al Director Regional respectivo, o al Director de Grandes Contribuyentes según corresponda, por una vez, prórroga de hasta tres meses del plazo para la presentación de la citada declaración. Para que la solicitud de prórroga de dicho plazo pueda ser concedida, debe ser presentada con a lo menos una semana de anticipación al vencimiento del plazo original para presentarla. La prórroga concedida del plazo, amplía en los mismos términos, el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a), del artículo 59 del Código Tributario.

C) Procedimiento de reclamación.

El contribuyente puede reclamar de la liquidación en que se hayan fijado los precios, valores o rentabilidades asignados a la o las operaciones de que se trata y determinado los impuestos, reajustes, intereses y multas aplicadas, de acuerdo al procedimiento general establecido en el Libro III del Código Tributario.

9. Acuerdos Anticipados de Precios (APA¹⁴).

A) Concepto.

Con el objeto de otorgar una mayor certeza jurídica, el N° 7 del artículo 41 E de la LIR, contempla la posibilidad para los contribuyentes que realicen operaciones a que se refiere dicho artículo con partes relacionadas, puedan proponer a este Servicio un APA, a través del cual se determine y

¹¹ La información que deba proporcionar mediante la declaración a que se refiere el N° 6, del artículo 41 de la LIR, así como la forma y oportunidad de su entrega, se encuentra establecida actualmente en la Resolución Exenta N° 14, del 31 de enero de 2013, la cual se encuentra publicada en la página web de este Servicio www.sii.cl.

¹² El concepto de capital propio tributario se encuentra contenido en el N° 1, del artículo 41 de la LIR, mientras que el concepto de capital efectivo, se encuentra contenido en el artículo 2 N° 5 de la misma ley.

¹³ Conforme a lo dispuesto por el inciso 1°, del número 4°, del artículo 97 del Código Tributario.

¹⁴ Para efectos de la presente Circular se utiliza la sigla APA en referencia a los acuerdos anticipados de precios. La sigla APA se utiliza dado su uso internacional, lo cual es tomada de su nombre en inglés "Advance Pricing Arrangements".

acuerde anticipadamente el precio, valor o rentabilidad normal de mercado de las operaciones a realizar.

En este sentido, un APA corresponde a un acuerdo suscrito entre un contribuyente y este Servicio, el Servicio de Aduanas, tratándose de la importación de mercancías, y otra u otras administraciones tributarias cuando así corresponda, con el objeto de fijar de manera anticipada los precios, valores o rentabilidades a los cuales se sujetarán las operaciones transfronterizas que realice el contribuyente con empresas relacionadas en el exterior, o el traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país en las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que le afecten con partes relacionadas en el extranjero, durante un período de tiempo determinado.

Por consiguiente, esta norma establece un mecanismo alternativo y anticipado de fiscalización de las operaciones que los contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país, realicen con partes relacionadas en el exterior, permitiendo a los contribuyentes proponer a este Servicio sus criterios de fijación de los precios, valores o rentabilidades normales de mercado, a aplicar en tales operaciones por un período determinado de tiempo, los cuales en todo caso deben ajustarse a los métodos que la ley establece para la fijación de los precios de transferencia.

B) Forma y contenido de la solicitud para suscribir un APA y de la resolución que recaiga sobre ella.

El contribuyente interesado en proponer un APA, debe presentar una solicitud a este Servicio en la forma y oportunidad que este Servicio establezca mediante resolución que se dictará al efecto, la cual contendrá los documentos mínimos que se deberán acompañar conjuntamente con la solicitud.

Además, se debe acompañar los demás antecedentes que requiera este Servicio, considerando las circunstancias particulares de cada contribuyente, para la acertada resolución de la solicitud respectiva.

Este Servicio deberá pronunciarse respecto de la solicitud del contribuyente, ya sea que la apruebe, concurriendo a la suscripción del acta respectiva, o bien la rechace mediante resolución, dentro de un plazo de 6 meses contado desde que el contribuyente haya entregado o puesto a disposición del Servicio la totalidad de los antecedentes que estime necesarios para resolverla.

En caso que este Servicio no se pronuncie dentro del plazo señalado, se entenderá rechazada la solicitud del contribuyente, sin perjuicio de su derecho para volver a proponer la suscripción de un APA, acompañando nuevos antecedentes que así lo justifiquen.

Para los efectos del cómputo del plazo de 6 meses antes indicado, el Jefe de la Oficina de este Servicio que conozca de la solicitud, o a quién éste haya delegado tal facultad, dejará constancia en una certificación de la entrega o puesta a disposición por parte del contribuyente de dichos antecedentes.

En caso que este Servicio, mediante resolución rechace a su juicio exclusivo la solicitud de APA, dicho rechazo no será reclamable, ni admitirá recurso alguno, sin perjuicio del derecho de reclamación o de los recursos que procedan respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, reajustes, intereses y multas aplicados por el Servicio en el marco de un proceso de fiscalización sobre precios de transferencia. El rechazo de la solicitud referida, podrá ser respecto de la totalidad o parte de ésta, de lo que se dejará constancia en la misma resolución.

En caso que este Servicio, acepte total o parcialmente la solicitud del contribuyente, se dejará constancia del APA en un acta de acuerdo, la que será suscrita por este Servicio y un representante del contribuyente autorizado expresamente al efecto.

En dicha acta, se debe dejar constancia de los antecedentes en que se funda, así como el plazo o período de su vigencia.

El Servicio podrá suscribir un APA en los cuales intervengan otra u otras administraciones tributarias.

En caso que el APA se refiera a la importación de mercancías, el acta de acuerdo deberá ser suscrita en conjunto con el Servicio Nacional de Aduanas. Para tal efecto, el Ministerio de Hacienda

establecerá mediante resolución el procedimiento a través del cual ambas instituciones se coordinarán y resolverán sobre la materia.

C) Plazo de vigencia y efectos de la suscripción del APA.

Una vez suscrita el acta de APA, éste puede ser aplicado respecto de las operaciones celebradas por el solicitante a partir del mismo año comercial en que fuere presentada la solicitud y hasta por los tres años comerciales siguientes, sin perjuicio de la facultad de este Servicio de aceptar la solicitud parcialmente, en cuyo caso se establecerá en el acta respectiva el plazo menor de vigencia que dicho APA comprenda.

Con todo, el APA puede ser prorrogado mientras éste se encuentre vigente, o renovado cuando haya concluido su vigencia, según corresponda, previo acuerdo escrito suscrito por el contribuyente, este Servicio y cuando corresponda, por el Servicio de Aduanas y la otra u otras administraciones tributarias.

Para tales efectos, el contribuyente presentará por escrito una solicitud en tal sentido dentro del plazo y con los antecedentes que se indiquen en la resolución que emita este Servicio y que fije el procedimiento de APA.

En caso que este Servicio no se pronuncie dentro del plazo de 6 meses contados desde que el contribuyente haya entregado o puesto a disposición del Servicio la totalidad de los antecedentes para resolver la solicitud de prórroga o renovación, ésta se entenderá rechazada, sin perjuicio del derecho del contribuyente para volver a proponer la suscripción de un APA, acompañando los nuevos antecedentes que así lo justifiquen.

El plazo de vigencia del APA prorrogado o renovado, puede comprender las operaciones celebradas por el solicitante a partir del mismo año comercial en que fuere presentada la solicitud de prórroga o renovación según corresponda y hasta por los tres años comerciales siguientes, sin perjuicio de que este Servicio en uso de sus facultades, pueda autorizar un plazo menor, en cuyo caso se establecerá en el acta respectiva el plazo de vigencia que dicha prórroga o renovación comprenda.

Una vez suscrito el acta del APA, su prórroga o renovación, según corresponda, y mientras se encuentre vigente conforme a lo señalado anteriormente, este Servicio no podrá liquidar a los contribuyentes que hayan concurrido a tal suscripción, diferencias de impuestos por precios de transferencia en las operaciones comprendidas en él, siempre que los precios, valores o rentabilidades sean los establecidos o declarados por el contribuyente conforme a los términos previstos en el APA, en su prórroga o renovación.

Lo anterior, en todo caso, no obsta a que el Servicio pueda en el marco del ejercicio de sus facultades de fiscalización, verificar que las operaciones señaladas se ejecuten en la forma y condiciones establecidas en el APA. Por consiguiente, la Ley no priva a este Servicio del ejercicio de las facultades normales de fiscalización que contempla el Código Tributario y la Ley sobre Impuesto a la Renta, para verificar que dichos acuerdos, contratos u operaciones, sean ejecutados en la forma señalada en la respectiva acta que contiene el APA, en especial las circunstancias esenciales en que éste se funde.

D) Revocación del APA y sus efectos.

El Servicio puede, en cualquier tiempo, dejar sin efecto el APA, así como su prórroga o renovación, cuando determine la existencia de alguna de las siguientes circunstancias, en virtud de las cuales haya aceptado la solicitud de APA:

- i) Que la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes erróneos; ó
- ii) Que la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes maliciosamente falsos; ó
- iii) Que hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

Para tal efecto, se dictará una resolución revocatoria, la que debe fundarse en una o más de las circunstancias indicadas, debiendo especificar de qué forma los antecedentes son erróneos,

maliciosamente falsos o han variado sustancialmente, según corresponda, detallando los antecedentes que se han tenido a la vista para tales efectos.

La resolución antes referida, regirá a partir de su notificación al contribuyente, cuando la solicitud se haya fundado en antecedentes erróneos o cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

Cuando la revocación se funde en el carácter maliciosamente falso de los antecedentes de la solicitud, el acuerdo de precios se dejará sin efecto a partir de la fecha de suscripción del acta original o de sus renovaciones o prórrogas, cuando tales antecedentes hayan sido invocados por el contribuyente con ocasión de esta última petición.

Como consecuencia de la revocación, este Servicio puede efectuar las liquidaciones o giros de impuestos, reajustes, intereses y multas que correspondan, respecto de las operaciones celebradas a partir de la fecha de vigencia de la resolución revocatoria, a excepción de la situación descrita en el párrafo anterior.

La resolución que revoque el APA no será reclamable ni procederá a su respecto recurso alguno, ello sin perjuicio de la reclamación o recursos que procedan respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, reajustes, intereses y multas dictadas o aplicadas por este Servicio, como consecuencia de haberse dejado sin efecto el APA.

La resolución que revoque el APA, será comunicada además, cuando corresponda, al Servicio de Aduanas y a la o las demás administraciones tributarias respectivas.

E) Renuncia al APA por parte del contribuyente.

El contribuyente puede dejar sin efecto el APA que haya suscrito, cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

Para estos efectos, el contribuyente debe manifestar su voluntad en tal sentido mediante la presentación de un aviso por escrito a este Servicio, en la forma que se establecerá mediante resolución.

De esta manera el APA quedará sin efecto desde la fecha del aviso, pudiendo este Servicio a partir de esa oportunidad, ejercer la totalidad de las facultades de fiscalización que le confiere la ley respecto de todas las operaciones del contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente mantiene su derecho a proponer la suscripción de un nuevo APA, acompañando los antecedentes que así lo justifiquen.

F) Publicación de criterios y otros antecedentes en virtud de los cuales se suscribió un APA y nómina pública de contribuyentes socialmente responsables.

Sin perjuicio del deber de secreto que obliga a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos¹⁵ sobre la cuantía o fuente de las rentas, sobre las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ellas que figuren en las declaraciones obligatorias de los contribuyentes, éstos pueden autorizar a este Servicio, dejando constancia de ello en el acta de acuerdo respectiva, para que publique los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, así como los métodos en virtud de los cuales se suscribieron los APA.

Los contribuyentes que otorguen la autorización señalada, serán incluidos en una nómina pública de contribuyentes socialmente responsables que mantendrá este Servicio, cuando así se haya autorizado expresamente, cuestión que también deberá constar en el acta respectiva. La inclusión en la citada nómina, se mantendrá mientras se encuentre vigente el APA.

¹⁵ Conforme a lo dispuesto en el artículo 35 del Código Tributario.

G) Ejercicio de las facultades de fiscalización de este Servicio durante la vigencia de un APA.

a) Cuando en ejercicio de sus facultades generales de fiscalización, este Servicio detecte infracciones y/o diferencias de impuestos respecto de las operaciones comprendidas en el APA y durante su vigencia, por incumplimiento de los términos allí establecidos, no se aplicará interés penal y multa algunos, aun cuando el contribuyente respectivo no haya autorizado su inclusión en la nómina pública de contribuyentes socialmente responsables.

Sin embargo, tratándose de infracciones susceptibles de ser sancionadas con penas corporales, será aplicable el interés penal y multa señalados, en caso que este Servicio detecte infracciones y/o diferencias de impuestos durante la vigencia del APA. En este caso, el contribuyente será además excluido de inmediato de la nómina de contribuyentes socialmente responsables cuando se encontrare incluido en ésta.

b) Cualquiera sea el caso, el contribuyente deberá subsanar las infracciones cometidas dentro del plazo que señale este Servicio, el que no podrá ser inferior a 30 días hábiles contado desde la notificación de la infracción.

De igual forma, deberá declarar y pagar las diferencias de impuestos determinadas, sin perjuicio de su derecho a reclamar de tales actuaciones, según sea el caso.

c) En caso que el contribuyente no hubiese subsanado la infracción y, o declarado y pagado los impuestos respectivos dentro de los plazos que correspondan, el Servicio girará sin más trámite los intereses penales y multas que originalmente no se habían aplicado, salvo que el contribuyente haya deducido reclamación respecto de las infracciones, liquidaciones o giros que se le hayan notificado.

En caso de haberse deducido reclamación, procederá el giro de los impuestos, reajustes, multas e intereses, según corresponda, cuando dicha reclamación no haya sido acogida por sentencia ejecutoriada o el contribuyente se haya desistido de ella.

H) Intervención de otras administraciones tributarias en la suscripción del APA.

La Ley establece expresamente que este Servicio puede suscribir un APA en el cual intervengan además otras administraciones tributarias, a los efectos de determinar anticipadamente el precio, valor o rentabilidad normal de mercado de las respectivas operaciones.

Podrá también requerirse la intervención de otras administraciones tributarias, cuando se trate de la prórroga o renovación de un APA, según corresponda, en cuyo caso se procederá en los mismos términos señalados anteriormente.

Cuando se deje sin efecto un APA, sea por revocación del mismo, o bien, por renuncia a éste, se informará de tal circunstancia a la administración tributaria que haya intervenido en la suscripción, prórroga o renovación del APA.

I) Deber de secreto.

Las actas de los APA y los antecedentes en virtud de los cuales han sido suscritos, quedarán amparados por el deber de secreto¹⁶ y su infracción se sancionará conforme a la ley¹⁷.

J) Sanciones por la presentación de antecedentes maliciosamente falsos.

La presentación de antecedentes maliciosamente falsos en una solicitud de APA que haya sido aceptada total o parcialmente por este Servicio, será sancionada con multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo¹⁸. Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de este Servicio de dejar sin efecto el APA respectivo.

¹⁶ Que establece el artículo 35 del Código Tributario.

¹⁷ Conforme a lo dispuesto en el artículo 101 del Código Tributario.

¹⁸ Conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del N° 4, del artículo 97 del Código Tributario.

10. Ajuste correspondiente.

Con el objeto de atenuar los posibles efectos de doble tributación que se pueden presentar como consecuencia de los ajustes por precios de transferencia que realicen otras administraciones tributarias, la Ley contempla la posibilidad que el contribuyente, previa autorización de este Servicio, pueda rectificar el precio, valor o rentabilidad de las operaciones celebradas con partes relacionadas afectadas por los ajustes referidos.

El ajuste correspondiente, según se ha señalado, requiere de la autorización previa de este Servicio, la que se otorgará mediante resolución, cuando el Servicio esté de acuerdo tanto en la naturaleza como en el monto del ajuste de precios de transferencia realizado en el otro Estado y se verifique la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) La administración tributaria de otro Estado, debe haber practicado un ajuste por precios de transferencia a un contribuyente domiciliado o residente en Chile o a una empresa relacionada con aquel, por operaciones en las que hubiera intervenido el referido contribuyente domiciliado o residente en Chile. Es decir, el contribuyente domiciliado o residente en Chile debe haberse visto afectado patrimonialmente por la determinación de un ajuste en un proceso de fiscalización de precios de transferencia realizado por otra administración tributaria;
- b) Que con dicho Estado, se encuentre vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional que no prohíba dicho ajuste. Tal Convenio, deberá encontrarse vigente a la fecha en que se celebren las operaciones respectivas, y al momento de requerir el ajuste respectivo;
- c) Que respecto de los ajustes efectuados por la administración del otro Estado, no se hayan deducido recursos o acciones judiciales o administrativas, ni se encuentren pendientes los plazos establecidos para su deducción;
- d) Cuando se hayan deducido recursos o acciones judiciales o administrativas en contra de los ajustes efectuados por la administración del otro Estado, sólo procederá autorizar el ajuste correspondiente cuando éste deba considerarse definitivo en virtud de la respectiva sentencia judicial o resolución administrativa, según corresponda.

Procedimiento general.

Cumplidos los requisitos señalados, el contribuyente debe solicitar autorización previa a este Servicio, conforme al procedimiento establecido en la resolución que este Servicio emita al respecto.

Dicha solicitud debe fundarse en lo dispuesto en el N° 8, del artículo 41 E de la LIR, acompañando todos los documentos en que dicha solicitud se funde, incluyendo copia del o los instrumentos que dan cuenta del ajuste practicado por el otro Estado. Respecto de estos ajustes, la administración del otro Estado deberá certificar que no se hayan deducido recursos o acciones judiciales o administrativas, ni se encuentren pendientes los plazos establecidos para su deducción. Además se deberá indicar la autorización específica que se solicita, los períodos y declaraciones de impuestos en que se hubiera reconocido los precios, valores o rentabilidades respecto de los cuales se efectuaron ajustes por otras administraciones tributarias, las diferencias de impuesto que resultaren a favor del contribuyente con motivo del ajuste correspondiente, así como todos los demás antecedentes que se indiquen en la resolución que este Servicio emita y que fije el procedimiento a seguir para el ajuste correspondiente.

La solicitud de rectificación y de devolución en su caso, debe ser presentada en la forma que establezca este Servicio mediante resolución, dentro del plazo fatal de 5 años, contado desde la expiración del plazo legal en que se debió declarar en Chile los resultados provenientes de las operaciones cuyos precios, valores o rentabilidades se pretenda rectificar.

El Servicio debe aplicar, respecto de las operaciones materia de la solicitud de autorización de rectificación, los métodos de precios de transferencia establecidos en la Ley a través de una fiscalización específica a tales operaciones.

Cuando el ajuste de precios efectuado por otro Estado sea estimado incompatible con las disposiciones de la LIR, incluyendo la incompatibilidad por el uso de los métodos, el Servicio deberá denegar total o parcialmente mediante resolución, la rectificación y/ o devolución solicitada por el

contribuyente. En este caso, no procede recurso administrativo o judicial alguno contra la resolución denegatoria.

En caso que se autorice total o parcialmente la solicitud de rectificación y/o devolución, se debe consignar en la resolución que se dicte al efecto, la naturaleza y el monto del ajuste, así como el monto al cual asciende la devolución de la diferencia de impuestos que resulte a favor del contribuyente, cuando así corresponda.

Una vez obtenida la autorización total o parcial de este Servicio, el contribuyente puede proceder a rectificar el precio, valor o rentabilidad de las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, sobre la base de los antecedentes que se consignen en la resolución emitida al efecto.

Diferencias de impuestos a favor del contribuyente.

Cuando con motivo del ajuste correspondiente, autorizado previamente por este Servicio, resulte una diferencia de impuestos a favor del contribuyente, éste puede solicitar su devolución, la que se autorizará cuando corresponda, conforme al procedimiento general descrito anteriormente, y para los efectos de su devolución, ésta se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al del pago del impuesto y el mes anterior a la fecha de la resolución que ordene su devolución.

III.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGALES Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

1. Derogación de las normas sobre precios de transferencia contenidas en el artículo 38 de la LIR.

El artículo 1°, N° 14 de la Ley 20.630, sustituyó el artículo 38 de la LIR, por uno nuevo, a partir del 1° de enero de 2013, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8° de la Ley. La norma sustituida contenía entre otras materias, las disposiciones sobre precios de transferencia las cuales fueron incorporadas en el nuevo artículo 41 E de la LIR.

Ahora bien, en atención a que el artículo 1°, N° 16, letra e) de la Ley 20.630, incorporó el artículo 41 E de la LIR, a contar de la fecha de su publicación en el Diario Oficial¹⁹, las normas sobre precios de transferencia contenidas en el anterior texto del artículo 38 de la LIR, se deben entender derogadas tácitamente a contar de dicha fecha, producto de la incorporación de nuevas normas sobre la materia.

Las instrucciones sobre las normas contenidas en el nuevo artículo 38 de la LIR, se imparten mediante una Circular distinta emitida al efecto.

2. Vigencia del nuevo artículo 41 E de la LIR.

De acuerdo a lo antes señalado, y conforme a lo dispuesto en el artículo 1°, N° 14, y 16 letra e), y artículo 8°, de la Ley 20.630, las nuevas normas sobre precios de transferencia, contenidas en el artículo 41 E de la LIR, rigen a contar del 27 de septiembre de 2012.

Por consiguiente, las operaciones celebradas entre partes relacionadas en los términos regulados en el nuevo artículo 41 E de la LIR, a partir de dicha fecha se registrarán por las nuevas normas legales comentadas en la presente Circular.

3. Vigencia de las presentes instrucciones.

La presente Circular rige a contar de su publicación en extracto en el Diario Oficial, respecto de las operaciones celebradas entre partes relacionadas a contar del 27 de septiembre de 2012.

¹⁹ Ley 20.630 fue publicada el 27.09.2012.

4. Operaciones realizadas antes del 27 de septiembre de 2012.

Las operaciones que se hubieren celebrado entre partes relacionadas, con anterioridad al 27 de septiembre de 2012, y que por tanto, se rigen por las normas contenidas en el anterior texto del artículo 38 de la LIR sustituido mediante la Ley 20.630, podrán ser examinadas, revisadas e impugnadas por este Servicio conforme a esa norma legal, y las respectivas instrucciones²⁰ dictadas durante su vigencia, todo ello dentro de los plazos de prescripción establecidos en el Código Tributario.

Saluda a Ud.,

JULIO PEREIRA GANDARILLAS
DIRECTOR

JARB/ABO/PCR/MSP/RHA/JMM

DISTRIBUCIÓN:

AL BOLETÍN

A INTERNET

AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO

²⁰ Circular N° 3 de 06.01.1998