

PRECIOS DE TRANSFERENCIA: PROBLEMAS DEL USO DE CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS

TRANSFER PRICING: PROBLEMS WITH THE USED OF INDETERMINATE LEGAL CONCEPTS

Gonzalo Vergara Quezada*

RESUMEN: Analiza las normas sobre precios de transferencia para identificar los problemas que ocasionan en ellas la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, debido a que ellos tienden a impedir que las reglas fiscales se apliquen de manera uniforme, especialmente ante la ausencia de parámetros legales que permitan a diferentes personas llegar a un mismo resultado.

ABSTRACT: Analyzes transfer pricing regulations to identify the problems caused by the use of indeterminate legal concepts, because they tend to prevent fiscal rules from being applied uniformly, especially in the absence of legal parameters that allow different people reach the same result.

Palabras clave: precios de transferencia, conceptos jurídicos indeterminados.

Keywords: transfer pricing, indeterminate legal concepts.

1. INTRODUCCIÓN

Como objeto de estudio, los precios de transferencia son una materia amplia, de la que el aspecto fiscal es un elemento, relevante, pero que no lo agota. Por ello, se ha dicho que un precio de transferencia, en su acepción amplia, es un “precio pactado por operaciones efectuadas entre dos o más divisiones que pertenecen a un mismo grupo de empresas, sea este multinacional o no”¹.

* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor de post título en esa última universidad y en la Universidad de Concepción y Los Andes. Gerente en PwC. Correo gonzalo.vergara@pwc.com. El autor desea agradecer los comentarios del profesor Felipe Flores Quiroz que ayudaron a mejorar este trabajo. Recibido 24 de abril de 2023, aceptado 6 de julio de 2023.

¹ PÉREZ-COTAPOS MARÍN (2014) p. 18.

Entonces, de manera de poder ir fijando el ámbito al que se referirán estas páginas, para efectos didácticos partimos con una simplificación diciendo que, en Chile, las normas impositivas sobre precios de transferencia pueden ser clasificadas como facultades, debido a que ellas son potestades entregadas a la administración tributaria² para aplicar un gravamen cuando, conforme a métodos escuetamente descritos en la ley, determine que una empresa local relacionada con una extranjera o un establecimiento permanente en una relación con su matriz, no han cobrado valores similares a los que habrían acordado empresas no relacionadas en condiciones de plena competencia.

La principal crítica que se puede hacer a esta facultad es la misma que tradicionalmente se ha hecho a las normas sobre precios de transferencia: ellas están plagadas de conceptos jurídicos indeterminados. La consecuencia del defecto mencionado es que ello provoca gran incerteza jurídica³, en una materia en la que la posibilidad de aplicar la ley de manera uniforme depende de la existencia de parámetros legales que permitan a distintas personas llegar a un mismo resultado, parece necesario examinar qué tan problemáticas son las disposiciones nacionales.

De esta manera, en este trabajo intentaremos examinar si se cumplen con la estructura básica que se esperaría tuviera una facultad, sea que se considere que es para sancionar o para aplicar un gravamen, por lo que se irán estudiando los elementos esenciales que deberían estar en la ley. Igualmente, revisaremos si los conceptos que permiten ejercer esta facultad han sido adecuadamente delimitados en la ley o si se observan defectos en ellos.

Para contextualizar la materia, partiremos con la historia de estas reglas, en el extranjero y en Chile.

2. BREVE HISTORIA DE LAS NORMAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL DERECHO COMPARADO

En este acápite veremos el origen de estas normas, que tienen una raíz anglosajona, junto con algunas reformas estructurales que se han hecho a ellas, para tener al menos una visión general sobre su evolución temprana.

La doctrina ha resaltado que la historia de las reglas sobre precios de transferencia comienza en el Reino Unido, presentándose de manera embrionaria en un caso resuelto en 1908, llamado *The Gramophone and Typewriter Ltd v Stanley (surveyor of taxes)*⁴.

En él, se discutió hasta qué punto efectuar una actividad en el Reino Unido, conforme a las normas sobre domicilio y territorialidad vigentes en esa época, permitían entender que dicha actividad favorecía a una sociedad relacionada constituida en Alemania de manera tal

² MORAGA KLENNER (2010) pp. 24-27.

³ LOVDAHL GORMSEN (2016) pp. 369-382 y PwC (2015) pp. 126, 174, 317, 491, 493, 506, 507, 610, 776, 800, 982, 998 y 1075.

⁴ DONEGAN (2023) p. 3.

que la autoridad fiscal de la primera jurisdicción quedara facultada para cobrar impuestos, a pesar de que aún las utilidades no se distribuían a la matriz en el Reino Unido⁵.

El caso anterior habría instigado temores en las autoridades británicas respecto de dónde se devengarían los beneficios y realizarían las pérdidas de las compañías multinacionales, lo que llevó a que en 1915 se modificara la Ley sobre Impuesto a la Renta de 1842⁶.

Entonces, al efecto se dispuso que si “debido a la estrecha conexión entre el residente y la persona no residente, y al control sustancial ejercido por el no residente sobre el residente, el curso de los negocios entre esas personas puede arreglarse, y se arregla de tal manera, que el negocio realizado por el residente en virtud de su conexión con el no residente no produce para el residente ninguna ganancia o menos que las ganancias ordinarias que podrían esperarse de ese negocio, la persona no residente estará sujeta al impuesto sobre la renta en el nombre de la persona residente como si la persona residente fuera un agente de la persona no residente”⁷.

Como se puede apreciar, de manera similar a lo que ocurre hoy en Chile, se trataba de una regla que entregaba una facultad a la autoridad fiscal, es decir, no era una norma para determinar los resultados entre compañías relacionadas, lo que es relevante porque estas disposiciones evolucionarán en ese último sentido para incorporar el llamado ajuste compensatorio, al que nos referiremos al tratar más adelante los efectos jurídicos de la aplicación de las reglas nacionales.

En resumen, la legislación descrita estuvo motivada por el temor de que las empresas transnacionales británicas dirigieran sus filiales desde el extranjero, lo que implicaría que no serían residentes en Reino Unido, porque la dirección era el factor de conexión para establecer el domicilio de las sociedades, así que sus utilidades fácilmente se podrían radicar en el exterior y, alternativamente, podrían aumentar los precios entre compañías relacionadas para reducir la carga fiscal en el Reino Unido⁸.

La regulación anterior fue sustituida en 1951 por una facultad general para ajustar los precios de las transacciones entre empresas relacionadas. Uno de los principales cambios se produjo en 1998, con la introducción de la Cédula 28AA⁹ a la Ley sobre Impuesto a las sociedades de 1988, que estuvo vigente hasta el año 2010.

Si bien la reforma del año 1998 no definió el principio de plena competencia en la legislación de Reino Unido, estableció que el propio contribuyente debe efectuar los ajustes de precios de transferencia. Es decir, esta regulación pasó de ser solo una facultad de la administración a ser eso más una forma de declarar los tributos por parte del contribuyente¹⁰,

⁵ El caso se falló en favor del contribuyente, entre otros motivos, porque se consideró que la actividad efectuada en el Reino Unido era insuficiente para justificar el cobro y la sociedad alemana no era un agente de la compañía de Reino Unido ni se podía considerar que existía algún tipo de simulación. *The Gramophone and Typewriter Ltd v Stanley (surveyor of taxes)* [1908] 2 KB 89 CA.

⁶ DONEGAN (2023) p. 3.

⁷ Finance Act 1915, sección 31(3).

⁸ DONEGAN (2023) p. 3.

⁹ Income and Corporation Taxes Act 1988.

¹⁰ PRYZSUSKI, PAUL *et al.* (2005) p. 13.

es decir, se incorporó el ajuste compensatorio a esa legislación. Tampoco se regularon los métodos, pero se consideró que se debían seguir las guías de la OCDE en esta materia¹¹.

Los cambios legales ocurridos el año 2010 en el Reino Unido¹² mantuvieron tanto el sistema de declaración, en el que el contribuyente hace los ajustes de precios de transferencia, como las facultades de la administración tributaria británica de cuestionar esas declaraciones, si considera que los precios declarados no se conforman con el principio de plena competencia¹³.

Un punto cuestionable de la legislación de Reino Unido es que ella aplica solamente en beneficio de dicha jurisdicción. Es decir, si empleando los métodos se determina que en Reino Unido se debería reconocer una menor utilidad o una pérdida mayor, no se debe hacer un ajuste. Sin embargo, permite efectuar desembolsos para ajustar la diferencia imponible calculada según la normativa interna, lo que provee un alivio a la doble tributación que implica no poder hacer el ajuste¹⁴.

También vale la pena anotar que la legislación del Reino Unido dispone que sus reglas internas sobre precios de transferencia se deben interpretar de manera que se conformen con las directrices de la OCDE y se ha modificado la legislación interna cada vez que ese organismo actualiza sus recomendaciones, por lo que, hasta cierto punto, han incorporado dichas guías a su derecho interno¹⁵.

En Estados Unidos la historia de esta regulación empieza en 1917, con la introducción de las declaraciones consolidadas mediante un acto administrativo¹⁶ dictado a raíz de la Ley sobre ingresos de 1917, que financiaba la Primera Guerra Mundial. En ella se estableció el primer impuesto a las sociedades norteamericano que, al tener una tasa progresiva, podía incentivar la atomización de los negocios en varias sociedades, dentro o fuera de Estados Unidos¹⁷. Luego, esta consolidación de declaraciones de empresas relacionadas fue incorporada en la ley el año 1921, quedando en la sección 240(d) de la Ley sobre Ingresos de entonces.

Si bien el principio de plena competencia no fue incorporado en la ley de Estados Unidos, desde 1934 ha sido utilizado para determinar los resultados de empresas relacionadas. En 1968, mediante instrucciones administrativas, se detallaron métodos y se establecieron jerarquías para su uso, lo que permitiría llegar a un resultado conforme a dicho estándar para diferentes tipos de activos¹⁸. Estas instrucciones tendrán gran influencia sobre los reportes de

¹¹ PRYZSUSKI, PAUL *et al.* (2005) p. 14.

¹² Taxation (International and Other Provisions) Act 2010.

¹³ TILEY y LOUTZENHISER (2013) pp. 372-373.

¹⁴ TILEY y LOUTZENHISER (2013) p. 376.

¹⁵ LOBB y TO (2017) p. 812.

¹⁶ Fue dictado el 3 de octubre de 1917 y publicado el 4 de febrero de 1918. Departamento del Tesoro Norteamericano (1918). *Regulations N° 41, relative to the War Excess Profits Tax imposed by the War Revenue Act.*

¹⁷ CRUMBLEY (1967) pp. 15-16.

¹⁸ PRYZSUSKI, PAUL *et al.* (2005) pp. 11-12.

la OCDE, publicados a fines de la década de 1970 y a principios de la década siguiente los que, a su vez, influenciarán las legislaciones de varios países¹⁹.

Muchos cambios se han efectuado a las reglas norteamericanas desde entonces²⁰. Es destacable que, según la percepción de algunos autores, en 1986 ese país se apartó de la aproximación de la OCDE en varios puntos, entre los que están los métodos, que son la esencia de esta materia, estableciéndose que las empresas deben adoptar “el mejor método”, que la OCDE consideraría inadecuado, prefiriendo el precio comparable no controlado, el costo más margen y precio de reventa²¹. Además, a principios de la década de 1990 se inició un proceso de actualización de las normas, lo que ha implicado que esta materia se convierta en una especialidad dentro del derecho tributario, dada su alta complejidad²².

Hoy, la doctrina norteamericana entiende que, en general, su país sigue las guías de la OCDE en esta materia, sin perjuicio que la regla del mejor método ha dado paso a recurrentes modificaciones legales, voluminosas compilaciones de casos judiciales, incontables interpretaciones administrativas²³, que exigen un estudio detallado a los contribuyentes y sus asesores para poder navegar en las complejas aguas de los precios de transferencia.

Fuera del ámbito anglosajón, en el caso de Francia, en 1933 se estableció la regla que hoy se encuentra el artículo 57 del Código General de Impuestos²⁴, que faculta a la autoridad fiscal para reintegrar beneficios que considerara transferidos indirectamente a empresas relacionadas en el extranjero, sea por un aumento o una reducción en un precio de compra o de una venta, como de cualquier otra ventaja concedida, como una condonación de deuda.

La doctrina francesa ha entendido que el artículo antes mencionado contiene de manera implícita el principio de plena competencia²⁵. Igualmente, las interpretaciones administrativas de esta normativa consideran regularmente a las guías de la OCDE, a pesar de que ellas no tienen un rango legal en ese país²⁶.

Los autores galos han resaltado que, si bien las autoridades francesas han puesto gran atención a esta materia desde la década de 1990, la regulación interna ha sido aplicada de manera equilibrada y, si bien la normativa interna es escueta y no se han emitido instrucciones comprensivas al respecto, se han seguido las directrices de la OCDE y se ha respetado la libertad de organización de las empresas para no dañar la economía francesa al volver a ese país una jurisdicción hostil a los negocios, participando Francia, además, activamente en el proyecto BEPS para influir en la posición de la OCDE en esta materia²⁷.

¹⁹ HAMAEEKERS (1995) pp. 6-9 y KOFLER y WITTENDORFF (2022) p. 699.

²⁰ PRYZSUSKI, PAUL *et al.* (2005) pp. 11-12.

²¹ TILEY y LOUTZENHISER (2013) p. 375.

²² PwC (2015) pp. 1056- 1059.

²³ ODINTZ y RAHIM (2017) pp. 827-828.

²⁴ En el artículo 76 de la Ley del 31 de mayo de 1933, sobre medidas relativas al equilibrio presupuestario del ejercicio 1933, publicada el Diario Oficial de la Republica de Francia el 1 de junio de 1933.

²⁵ COLLET (2023) pp. 259-260.

²⁶ SOPTA *et al.* (2021) p. 139.

²⁷ LESPRIT (2017) pp. 365-367.

Alemania es un caso particular, debido a que, a pesar de tener una ley especial sobre tributación internacional²⁸, esta materia no fue adecuadamente sistematizada por el legislador, por lo que debió ser organizada mediante una circular dictada en 1983 que dio cuenta de las reglas positivas, de las doctrinas surgidas en fallos judiciales y de los reportes de la OCDE sobre la materia²⁹, que son consideradas explicaciones internacionalmente aceptadas respecto de operaciones entre empresas relacionadas³⁰.

Si bien las normas legales alemanas han sido objeto de cambios, se mantiene la dispersión normativa que dificulta su aplicación³¹. También vale la pena comentar que, a pesar de los cambios importantes efectuados los años 2008 y 2013, las autoridades alemanas siguen citando la antigua circular de 1983 y se dictaron nuevas instrucciones para cubrir los temas novedosos³².

Por último, en materia de tratados sobre doble tributación, el trabajo de la Liga de Las Naciones fue marcando la pauta en la armonización de las reglas de dichos convenios. A modo de ejemplo, el borrador de 1927 inicialmente trataba a las filiales como establecimientos permanentes, siguiendo en eso a los convenios de los Estados alemanes, que fueron muy influyentes en la configuración de aquellos tratados. Pero esa posición fue abandonada en el borrador del año siguiente, en el que se adoptó la aproximación de la entidad separada, que se aplica hasta nuestros días. Luego, en 1933 se emite el reporte que sugiere la aproximación de la contabilidad separada y el principio de plena competencia, que consolidarán las bases posteriores del artículo 9 del modelo³³.

3. BREVE HISTORIA DE LAS REGLAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN CHILE

La doctrina³⁴ ha entendido que, como antes de la reforma de 1997 a los establecimientos permanentes era aplicable el inciso segundo del artículo 38³⁵, que contemplaba una regla similar a la del artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³⁶, se podía sostener que existía un método proporcional de asignación de resultados en función del capital del

²⁸ La Ley sobre Impuestos Extranjeros, del 8 de septiembre 1972 (Außensteuergesetz).

²⁹ Bricker (2001) pp. 285-285.

³⁰ SOPTA *et al.* (2021) p. 139.

³¹ PwC (2015) pp. 468-470.

³² OESTREICHER (2017) pp. 387-388.

³³ KOFLER y WITTENDORFF (2022) pp. 689-693.

³⁴ MORALES (2002) pp. 419-420.

³⁵ En la reforma de 1964 la norma sobre los establecimientos permanentes era muy similar a la anterior y, respecto de esta última, la gran discusión parlamentaria sobre esta normativa fue la comparabilidad. PÉREZ CALDERÓN, PARGA GAZITUA y PÉREZ CALDERÓN (1966) pp. 119-130. El 2020, con la Ley N° 21.210, se hicieron cambios importantes a estas reglas.

³⁶ El art. 35 de la LIR actual proviene del art. 23 de la LIR de 1925 (DL N° 755, de Hacienda, de 1925), que presumía que, si después del tercer año no se podía determinar de manera fehaciente el resultado, la renta era, al menos, el 5% del capital efectivo. En 1952 se agregó el supuesto en el que se compara con las ventas de otros establecimientos similares.

establecimiento permanente y un método que utilizaba un porcentaje de las ventas brutas de empresas similares³⁷, sin perjuicio de la regla del artículo 36 de esa misma ley.

Sin embargo, dicha normativa solamente cubría el caso en el que no podía ser determinado el resultado del establecimiento permanente, por lo que su ámbito era muy limitado³⁸, por lo que no se trataba de una regulación pensada para revisar operaciones de empresas transnacionales.

También se ha considerado que, dependiendo de las circunstancias, las normas sobre tasación y las reglas sobre aceptación de los gastos podrían haber sido aplicables a algunos casos de lo que la doctrina extranjera opinaba correspondía a precios de transferencias³⁹.

Pero, igual que en el caso del artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dichas normas no fueron diseñadas para examinar los valores de operaciones internacionales.

De esta manera, las normas sobre precios de transferencia propiamente tales aparecieron en Chile a fines de la década de 1990, con la Ley N° 19.506⁴⁰ que agregó al texto del artículo 38 de la LIR, que hasta ese punto solo se refería a la determinación de la renta de fuente chilena de los establecimientos permanentes de empresas extranjeras, las primeras disposiciones particularmente orientadas a precios de transferencia.

Lo dicho ocurrió mediante una indicación del Ejecutivo que se limitó a explicar que “se pretende entregar nuevas facultades administrativas al Servicio de Impuestos Internos para impugnar precios y gastos relacionados con la doble tributación internacional, especialmente respecto de los precios de transferencias que existan entre agencias o empresas relacionadas con la casa matriz o filiales, radicadas en el extranjero”⁴¹.

A lo más, luego se agregó a lo anterior que el director del SII “explicó que esta norma también pretende adaptar la tributación chilena a la que normalmente tienen otros países en el ámbito de la doble tributación. En efecto, con la modificación de este artículo se abordan los problemas de los precios de transferencias, mediante el manejo de los cuales las agencias o empresas relacionadas trasladan beneficios o costos de un país a otro. La solución se propone dentro de medios usuales empleados en el concierto internacional a través de facultades otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en un contexto similar al que aceptan los modelos de convenios de doble tributación de general aplicación”⁴².

Más tarde, en el Mensaje del Ejecutivo de la Ley N° 19.840⁴³, se reconoció que la norma anterior se modificaba debido a que “las normas actuales han sido en la práctica insuficientes, se amplía la relación a situaciones económicas que responden también al mismo objetivo, tales como la pactación [sic] de contratos de exclusividad, acusados de actuación conjunta,

³⁷ La jurisprudencia sobre este artículo ha producido muy buenos análisis de comparabilidad. SEGUEL MALAGUEÑO (2017) pp. 94-101.

³⁸ MORALES (2002) pp. 419-420.

³⁹ ASOREY (1996) pp. 270-273.

⁴⁰ Ley N° 19.506, de 1997.

⁴¹ Historia de la Ley N° 19.506 p. 27.

⁴² Historia de la Ley N° 19.506 pp. 112 y 187.

⁴³ Ley N° 19.840, de 2002.

tratamientos preferenciales, etc.”⁴⁴. Esto motivo la inclusión de reglas sobre operaciones con empresas ubicadas en paraísos tributarios, de casos de contratos de exclusividad, acuerdos de actuación conjunta, tratamientos preferenciales, entre otras materias.

Las normas sobre precios de transferencia contempladas en el antiguo artículo 38 de la LIR fueron escasamente utilizadas. Poco antes de la modificación efectuada por la Ley N° 20.630, el SII lanzó un plan de fiscalización de precios de transferencia, que fue precedido de la creación de un departamento especializado en la Subdirección de Fiscalización de la Dirección Nacional⁴⁵. Sin embargo, como fue resaltado por la doctrina, el artículo 38 de la LIR presentaba muchos problemas y no ofrecía a la Administración tributaria ni a los contribuyentes ventaja alguna⁴⁶.

Como comentamos antes, el antiguo artículo 38 no se conformaba con la posición oficial de la OCDE, lo que se corregiría con la Ley N° 20.630⁴⁷, que derogó las disposiciones sobre precios de transferencia del antiguo artículo 38 de la LIR y estableció las nuevas reglas, previstas en el artículo 41 E.

Otros ajustes se harán a estas normas en las leyes N° 20.780⁴⁸, 21.047⁴⁹ y 21.210⁵⁰.

En materia de convenios, tras la denuncia del antiguo tratado suscrito con Argentina, que seguía el modelo del Pacto Andino⁵¹, todos los convenios sobre doble tributación que Chile ha suscrito se basan sobre los modelos OCDE y ONU. Sin embargo, como lo ha indicado la doctrina, los acuerdos suscritos por Chile no siguen rigurosamente aquellos modelos, presentando en esta materia diversas variaciones, por lo que es necesario revisar caso a caso lo que se acordó el convenio aplicable⁵².

4. LA OCDE Y LA ARMONIZACIÓN DE LOS MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Parece difícil exagerar la importancia de las directrices de la OCDE, que han sido seguidas por el modelo de la ONU, que en esencia replica la regla del artículo 9⁵³. Estas guías han sido aceptadas legalmente en varios países de Europa, mientras que en otros las interpretaciones administrativas las consideran como una manifestación de la opinión de las autoridades técnicas más relevantes en la materia, también siendo vistas como la expresión del consenso internacional mínimo en esta área de la imposición⁵⁴.

⁴⁴ Historia de la Ley N° 19.840 p. 5.

⁴⁵ Resolución Exenta SII N° 94 (2011).

⁴⁶ HURTADO ARANEDA (2011) pp. 511-544.

⁴⁷ Ley N° 20.630.

⁴⁸ Ley N° 20.780.

⁴⁹ Ley N° 21.047.

⁵⁰ Ley N° 21.210.

⁵¹ Ocurrida el año 2012. SALASSA BOIX (2012) pp. 519-531.

⁵² MORALES (2002). p. 418.

⁵³ KOFLER y WITTENDORFF (2022) p. 677.

⁵⁴ SOPTA *et al.* (2021) pp. 138-140.

Los estudios internacionales sobre la aplicación de las directrices de la OCDE han resaltado que Brasil, que no es miembro de aquella entidad, es la jurisdicción que más se aleja de las prácticas sugeridas por dicho organismo, mientras que Argentina, Italia, Malasia, Nueva Zelanda, Perú, Polonia y Portugal tienen algún tipo de desviación de mayor o menor importancia⁵⁵. El modelo norteamericano y el de la ONU contienen algunas variaciones menores respecto los ajustes correspondientes⁵⁶.

Las directrices de la OCDE están ligadas al principio de plena competencia que, como lo ha indicado la doctrina, proviene del artículo 6 del borrador de convenio preparado por la Liga de las Naciones en 1936, que pasó al artículo VII del borrador de México de 1943 y luego al de Londres de 1946, para ser levemente reformulado en el párrafo 1 del artículo 9 del modelo de la OCDE de 1963, que será reforzado con un segundo párrafo en 1977, que contempla el ajuste correspondiente que previene la doble tributación económica⁵⁷.

Como indicamos antes, una de las influencias de las guías de la OCDE fueron las reglas propuestas por el Departamento del Tesoro de Estados Unidos en 1968, por lo que el trabajo de la mencionada organización, que produjo el primer reporte sobre la materia en 1979 dando cuenta de la búsqueda de los métodos que serían considerados como aceptables por la comunidad internacional, no partió del vacío⁵⁸.

El primer reporte relata que un grupo de expertos trabajó para el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE por varios años, discutiendo la materia con representantes de las empresas multinacionales, en lo que recibieron apoyo de otras áreas de esa misma organización, lo que los llevó a proponer de manera unánime una recomendación al Consejo de la OCDE en 1979⁵⁹.

Dicho reporte explica el principio de plena competencia y los métodos que considera, según el tipo de activo, lo satisfacen de mejor forma. También se refiere a ajustes y variaciones a los métodos y resultados conforme a los hechos y circunstancias estimados como relevantes para diferentes casos, junto con los análisis que se deben hacer para efectos de la selección y aplicación de estos. Además, aborda toda otra serie de problemas y desafíos, como la documentación y la prueba, la relación de estos métodos con las valoraciones aduaneras, por nombrar algunos.

El segundo reporte de la OCDE sobre esta materia fue publicado en 1984. En él, en resumen, esa organización se refiere a la experiencia y a los problemas que surgen de los ajustes correspondientes y los ajustes que se pueden hacer a dichas reglas, junto con los precios de transferencias en el caso de los bancos, sus sucursales y filiales, y la distribución de costos de la administración central de las multinacionales⁶⁰.

⁵⁵ ROCHA (2017) pp. 28-29.

⁵⁶ KOFLER y WITTENDORFF (2022) pp. 677-678.

⁵⁷ HAMAEEKERS (1995) p. 5.

⁵⁸ HAMAEEKERS (1995) p. 6.

⁵⁹ OCDE (1979) p. 12.

⁶⁰ OCDE (1984).

Tras eso, en 1995 se publicó la primera versión de las *Directrices de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales*⁶¹, que contiene la visión común de los países miembros de esta organización respecto de los precios de transferencia. Estas guías han sido actualizadas constantemente para efectos de ir recogiendo los cambios en cada materia y el resultado de los nuevos reportes sobre materias emergentes⁶².

Para efectos didácticos, es posible explicar que el principio de plena competencia parte de una ficción, a saber, suponer que dos áreas de una misma empresa o dos compañías diferentes, pero relacionadas entre sí, actuarían de la misma forma que partes independientes dentro de un mercado competitivo al acordar una prestación.

Es decir, para comparar lo que ocurrió con lo que se estima debió haber ocurrido, es necesario apartarse de la realidad, para imaginar el precio y las condiciones de una transacción que, en la mayoría de los casos, es ficticia⁶³, debido a que son construcciones mentales hipotéticas⁶⁴, lo que en sí es un problema, al que se suman muchos otros por los que estas reglas han sido muy criticadas⁶⁵.

A lo dicho se suma toda otra serie de críticas respecto de la complejidad de los métodos adoptados por las guías de la OCDE, la casi infinidad de circunstancias de hecho que obligan a considerar, lo costoso que es aplicar los métodos, que las guías están plagadas de lo que podemos calificar como conceptos jurídicos indeterminados que producen gran incerteza⁶⁶, entre otros defectos e imperfecciones denunciados por la doctrina⁶⁷.

Sin embargo, con todas sus falencias, las guías entregan parámetros mínimos para efectos de una coordinación entre los países que se han vinculado mediante convenios sobre doble tributación.

⁶¹ OCDE (1995).

⁶² La OCDE entiende que se han hecho suplementos (1996, dos veces el 1997, 1999, 2010, 2018 y 2020) y modificaciones (2008, 2009, dos veces el 2010, 2013, 2015, 2016, 2017, 2018 y 2022), por lo que existen una serie de textos que deben ser consultados dependiendo del tema y el período que se estudie. OCDE (2022) pp. 3-5.

⁶³ KOFLER y WITTENDORFF (2022) p. 676.

⁶⁴ Uno de los problemas de precios de transferencia más comunes se presenta cuando no existe información sobre operaciones similares o simplemente no existen comparables, por ejemplo, ante la ausencia de un mercado competitivo o debido a que se trata de un producto que nadie más fabrica porque está protegido por las normas sobre propiedad industrial.

⁶⁵ Además, ha sido criticado por ignorar los efectos de la integración y las economías de escala que logran las empresas multinacionales, por ser inadecuado a la economía altamente tecnificada, entre otras cosas. KOFLER y WITTENDORFF (2022) pp. 705-709.

⁶⁶ En parte, dicha incerteza podría ser aliviada mediante acuerdos anticipados. El SII recién a fines del año 2022 comenzó a tramitar estas solicitudes (Resol Ex. N° 114, de 2022). Los datos disponibles indican que ha rechazado 3 propuestas y ha suscrito 9. Las estadísticas no tienen una actualización posterior a octubre de 2023 lo cual, hasta cierto punto, coincide con la información que el SII debió enviar a la OCDE. SII (sin fecha).

⁶⁷ Por ejemplo, BAISTROCCHI (2006) pp. 941-979 y TALUTTO (2019) pp. 724-754.

Como las propias directrices lo explican, la alternativa a los métodos que parten del principio de plena competencia es la llamada distribución formularia global de las utilidades de las compañías⁶⁸. Esto, como se ha resaltado, crearía tantos problemas como los que resolvería, e implicaría una negociación mundial, sin que se puedan predecir los resultados de ella, considerando que requiere, precisamente, establecer una fórmula de distribución y una unificación del cálculo de las bases imponibles⁶⁹.

De hecho, no es necesario imaginar los problemas técnicos y políticos que surgirían al tratar de negociar la distribución de las bases imponibles de las empresas multinacionales entre los diferentes países, porque los hemos presenciado desde que se anunció el llamado plan BEPS que, recientemente, fue objeto de una especie de revuelta de los países pequeños en contra de la OCDE que, de cierta forma, ha impuesto las nuevas políticas sobre tributación internacional⁷⁰.

5. LAS DIRECTRICES DE LA OCDE EN CHILE

En Chile algunas de las directrices de la OCDE han sido promulgadas y publicadas en el Diario Oficial⁷¹, lo que no ocurrió con las *Directrices de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales*, que son el objeto de este capítulo.

Por lo mismo, es necesario revisar si ellas son una fuente normativa, un material de apoyo empleado por el legislador al momento de establecer estas disposiciones o si ellas equivalen a una opinión autorizada de doctrina.

Pasaremos a examinar entonces el uso de estas guías por parte del legislador, de los tribunales y del Servicio de Impuestos Internos.

5.1. Las directrices y el legislador nacional

De manera muy general, sabemos que el año 2013 viajó a París un grupo de diputados junto a un senador a imponerse de la materia, de la que dieron cuenta al Congreso a través de un informe⁷², por lo que, al menos desde esa época, el tema no era completamente extraño para el parlamento.

Luego, el mensaje del proyecto de ley que derogó el antiguo artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y estableció el artículo 41 E señaló que “proyecto de ley moderniza la legislación sobre precios de transferencia, adecuando las normas actuales en dicha materia a las mejores prácticas internacionales actualmente vigentes”⁷³.

Dentro de la discusión del proyecto antes mencionado, la Comisión de Hacienda de la Cámara señaló que se “incorporan también nuevos métodos de ajuste o valorización de

⁶⁸ OCDE (2022) p. 34, párrafo 1.16.

⁶⁹ LABAS (2021) p. 209.

⁷⁰ ONU (2023).

⁷¹ Decreto N° 137, de Relaciones Exteriores, de 2015.

⁷² Biblioteca del Congreso Nacional (sin fecha).

⁷³ Historia de la Ley N° 20.630 p. 10.

precios de transferencia recomendados por la OCDE, lo que potencia la capacidad fiscalizadora del SII en esta materia”⁷⁴, declaración que luego se repitió⁷⁵.

En el mismo proceso legislativo un asesor sugirió que el art. 41 E “No sigue terminología OCDE y hay métodos alterados”⁷⁶, pero no quedó registrada en la historia de la ley los detalles de la objeción que ese asesor presentó al Congreso. Es difícil encontrar las supuestas desviaciones importantes, más cuando la doctrina nacional ha resaltado que las normas vigentes se conforman con las directrices de la OCDE⁷⁷.

Se dijo posteriormente en esa discusión que “se plantean otras modificaciones que perfeccionan el sistema tributario y lo acercan a estándares de la OCDE”⁷⁸, citándose la declaración jurada de precios de transferencia y los acuerdos anticipados en la misma materia como ejemplos.

También las guías sobre precios de transferencia fueron consideradas al ser modificado el artículo 41 H de la LIR, siendo vistas como un parámetro legislativo adecuado para evaluar leyes foráneas⁷⁹.

Entonces, si bien las guías de la OCDE no serían una fuente normativa directa, existe suficiente evidencia de que han sido consideradas como un material preparatorio de las normas vigentes sobre precios de transferencia.

Las directrices fueron tempranamente presentadas por grupos de parlamentarios al Congreso. Luego se invocaron como referente de la preparación de las disposiciones vigentes. Incluso quienes se oponían a la aprobación de las normas propuestas por el Ejecutivo recurrieron a las directrices de la OCDE como una especie de parámetro de corrección para fundar su objeción a ellas.

5.2. Las directrices y la jurisprudencia chilena

La jurisprudencia judicial de nuestro país no da cuenta de una posición consistente respecto de las guías de la OCDE. Dichas directrices, en ocasiones, son consideradas como una fuente normativa, en otras parecen ser citadas como una fuente de doctrina y, de manera similar, parecen ser consideradas solo en la medida que coincidan con un texto positivo.

Si examinamos las decisiones de los tribunales tributarios y aduaneros, podemos ver que algunos de ellos han demostrado tener un conocimiento bastante acabado de las directrices de la OCDE, las que han citado en sus fallos, pero sin explicitar cuál es el peso jurídico de ellas⁸⁰.

⁷⁴ Historia de la Ley N° 20.630 p. 56.

⁷⁵ Historia de la Ley N° 20.630 p. 216.

⁷⁶ Historia de la Ley N° 20.630 p. 254.

⁷⁷ BUSTOS BARAONA y MUÑOZ PERDIGUERO (2017) pp. 253-272.

⁷⁸ Historia de la Ley N° 20.630 p. 415, y 462-463.

⁷⁹ Historia de la Ley N° 20.780 p. 49.

⁸⁰ *Itochu Corporation con SII* (2018) c. 25 al 37.

En algunos casos parecen ser utilizados como un elemento normativo para decidir una causa⁸¹, siendo considerados como una fuente de derecho internacional⁸², aplicables a nuestro país, incluso bajo el antiguo art. 38, al que habría aplicado la versión de 1995⁸³.

De manera similar, se ha dicho que, si bien esta normativa es vigente, los lineamientos a seguir serían los de la OCDE que sigue los principios de entidad separada y libre concurrencia⁸⁴.

Sin embargo, también consideraron que las guías no eran obligatorias y, si el art. 38 no disponía que se debían realizar ciertos ajustes de comparabilidad, por lo que las guías no obligaban a hacerlo⁸⁵.

Igualmente, los tribunales tributarios y aduaneros han resuelto que si el SII cita las guías de la OCDE en sus actos terminales, calificándose ello como poco afortunado. En este caso el artículo 38 y artículo 41E de la LIR, vigente a la época de suceder los hechos. Curiosamente, esto lo ha hecho el mismo tribunal que ha resultado que ellas son aplicables (ver si aplicaban los mismos artículos)⁸⁶.

En el caso de los tribunales superiores de justicia, ellos han precisado que el antiguo art. 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no contemplaba todos los métodos, por lo que no se podía recurrir a las directrices de la OCDE en los casos en que ellas excedían el ámbito de la norma nacional⁸⁷.

En otros casos, las mencionadas guías han sido aplicadas directamente, por lo menos cuando coincidían con la norma nacional, y han sido entendidas como una práctica internacionalmente aceptada⁸⁸.

También se han usado las guías como una fuente técnica que da cuenta de definiciones⁸⁹. De esta manera, por ejemplo, el principio de plena competencia fue definido conforme a las guías⁹⁰. Hasta cierto punto, parece considerarse que, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Civil, las referidas guías dan cuenta del sentido que les dan a las palabras quienes profesan la misma ciencia o arte, en este caso, el arte de la valorización.

La doctrina nacional ha notado que la administración fiscal nacional tiende a seguir las directrices de la OCDE, sin que se noten desviaciones en las interpretaciones administrativas de las prácticas sugeridas por aquel organismo⁹¹.

⁸¹ *Cintac S.A con SII* (2013) c. quincuagésimo tercero.

⁸² *Damco Chile SA con SII* (2023) c. vigésimo primero.

⁴¹ *Damco Chile SA con SII* (2023) c. décimo octavo.

⁸⁴ *TNT Express Chile Limitada con SII* (2021) c. quinto N° 7.

⁸⁵ *Avery Dennison Chile S.A con SII* (2021) c. quincuagésimo.

⁸⁶ *The Walt Disney Chile S.A. con SII* (2021) c. décimo N° 5.

⁸⁷ *Avery Dennison Chile S.A. con SII* (2022) c. cuarto.

⁸⁸ *CHR Chile S.A. con SII* (2022) c. undécimo del fallo y c. 8° de la opinión disidente.

⁸⁹ *Natura Cosméticos S.A. con SII* (2019) c. primero.

⁹⁰ *Maderas Anchile Limitada con SII* (2018) c. cuarto y *Maderas Anchile Limitada con SII* (2018) c. cuarto.

⁹¹ BUSTOS BARAONA y MUÑOZ PERDIGUERO (2017) pp. 253-272.

Como se puede apreciar de todo lo expuesto, las directrices de la OCDE no han tenido una posición consistente en los fallos de nuestros tribunales superiores de justicia, lo que contrastará con el tratamiento que le ha dado el Servicio de Impuestos Internos en los pronunciamientos que pasamos a revisar.

5.3. Las directrices y el SII

El SII ha sostenido que las guías de la OCDE “representan la práctica internacional en materias de precios de transferencia”⁹², por lo que, inicialmente, las consideró como un referente técnico.

También el SII estimó que las referidas guías podían ser usadas como uno de los fundamentos de sus resoluciones, e incorporó la siguiente frase “conforme a las facultades legales que se otorgan a este Servicio para dar cumplimiento íntegro al enfoque de tres niveles sobre la documentación de precios de transferencia contenido en la Acción 13 de BEPS, incorporada al capítulo V de la Directrices OCDE de Precios de Transferencia del año 2017”⁹³.

Curiosamente, los motivos por los que considera el SII que estos documentos emitidos por organismos internacionales lo autorizan a imponer obligaciones a las empresas nacionales se encuentra en una nota al pie de página de una circular, en la que indica que Ley N° 21.210 modificó el N° 6 del artículo 41 E de la LIR reemplazando la palabra “declaración” por “declaraciones”, lo que permitió introducir mediante resolución la obligación de presentar las declaraciones juradas N°1950 y N°1951, “cumpliendo de esta forma con los estándares internacionales fijados por la OCDE”⁹⁴.

También cita las guías de la OCDE al explicar el procedimiento de acuerdo mutuo de los convenios, precisando que su interpretación se basa sobre las directrices contenidas en las *Guías de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, en relación con los ajustes correspondientes y el procedimiento de acuerdo mutuo de los artículos 9 y 25 del Modelo OCDE⁹⁵.

Además, es posible apreciar que el SII ha recurrido a las directrices de la OCDE para efectos de justificar respuestas a contribuyentes sobre el método transaccional de márgenes netos⁹⁶.

Así las cosas, podemos concluir que el SII considera que las directrices sobre precios de transferencia tienen la autoridad suficiente como para justificar sus decisiones, por lo que las trataría como un elemento normativo. En favor de esa postura podríamos indicar que esos documentos fueron tenidos a la vista por el legislador al momento de modificar las normas vigentes, por lo que, conforme al método de interpretación del Código Civil, es posible recurrir a ellas para determinar el sentido y alcance de alguna norma impositiva.

⁹² Circular SII N° 29, de 2013 p. 3.

⁹³ Resol. Ex. SII N° 101, de 2020.

⁹⁴ Pie de página N° 1 de la Circular SII N°29, de 2022.

⁹⁵ Circular SII N° 13, de 2022.

⁹⁶ Oficio SII N° 591, de 2022.

6. CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS EN EL ART. 41 E DE LA LIR

La doctrina ha resaltado que, si bien son varios los supuestos que, en la práctica, producen la indeterminación de una regla, en definitiva, la indeterminación tensiona el principio de legalidad y juridicidad⁹⁷.

Uno de los problemas más frecuentes de la legislación tributaria es el uso de conceptos jurídicos indeterminados. Dicho de otra forma, el recurrente empleo de palabras o expresiones imprecisas, ambiguas, inexactas, vagas o confusas, de conceptos valorativos, que dificultan o, en algunos casos, impiden que la regulación tenga una aplicación uniforme, es cada vez más un problema grave de la legislación fiscal que ocasiona inseguridad jurídica⁹⁸ y, en un sistema como el nuestro, en el que la administración tributaria no se inclina ante los fallos de tribunales⁹⁹ e incluso tiende a promover la incertidumbre ante los conceptos jurídicos indeterminados¹⁰⁰, no puede ser exagerada la gravedad de esto.

Además, cuando no existen parámetros en la ley que permitan una aplicación uniforme de las reglas que utilizan conceptos jurídicos indeterminados, se ve afectada la igualdad ante la ley fiscal¹⁰¹. Más, cuando las cortes nacionales se niegan a seguir sus propios precedentes, excusándose en que no existen parámetros para fijar el contenido de estos conceptos jurídicos indeterminados¹⁰².

Por ello, a continuación, examinaremos si la legislación nacional adolece del problema antes mencionado.

6.1. Sujetos

El ámbito subjetivo del artículo 41 E de la LIR, a primera vista, no parece ser particularmente problemático, debido a que se basa sobre los conceptos de residencia y domicilio, por lo que podríamos pensar que basta ser una persona¹⁰³. Sin embargo, si bien la complejidad en las reglas fiscales no siempre es evidente, ella rara vez se encuentra ausente.

Así las cosas, no todo contribuyente es una persona, debido a que nuestra ley reconoce como tales también a “comunidades, patrimonios fiduciarios y aquellos sin titular, sociedades de hecho, asociaciones, agrupaciones o entes de cualquier especie, con o sin personalidad jurídica”¹⁰⁴.

⁹⁷ AGÜERO SAN JUAN y SEPÚLVEDA ARELLANO (2022) p. 4.

⁹⁸ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 166-205.

⁹⁹ Oficio SII N° 3.401, de 2016; Oficio SII N° 1.826, de 2015; Oficio SII N° 608, de 2015; Oficio SII N° 1.418, de 2010; Oficio SII N° 945, de 2001; Oficio SII N° 889, de 2001, entre otros.

¹⁰⁰ Circular SII N° 158, de 1976; Oficio SII N° 340, de 2010; Oficio SII N° 2.557, de 2015.

¹⁰¹ VERGARA QUEZADA (2022b) p. 155.

¹⁰² CATTAN ESPINOSA (2022) pp. 143-164 y *Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII* (2017), *Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII* (2018) y *Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII* (2019).

¹⁰³ Los fondos de inversión que tributan conforme a la Ley N° 20.712, que no son personas, no están comprendidos por el ámbito de las reglas sobre precios de transferencia. Sin embargo, ello sería un efecto de que no son contribuyentes de la primera categoría. Oficio SII N° 3.157, de 2023.

¹⁰⁴ Art. 3 del DFL N° 3, de Hacienda, de 1969.

Notablemente, a pesar de que la regla anterior no parece ser confusa, ha dado paso a opiniones contradictorias del SII respecto de comunidades y sociedad de hecho, sobre las que ha dicho que no son contribuyentes¹⁰⁵ y que sí son contribuyentes distintos de sus miembros¹⁰⁶.

Se podría pensar que lo dicho no debería ser relevante para la tributación internacional, sin embargo, debido a que son muy comunes en esta materia acuerdos como el de colaboración empresarial, coloquialmente llamado *joint venture*, que no crea una persona diferente de los contratantes¹⁰⁷, es normal enfrentar el problema de calificación jurídica de esos acuerdos, cuya solución oscila entre mandatos¹⁰⁸, comunidades¹⁰⁹ y sociedades de hecho¹¹⁰, dependiendo de lo acordado en cada caso, complicándose la operatoria con las posiciones contradictorias del SII respecto de la calidad de contribuyente antes señalada.

Para efectos de los convenios se ha hecho presente que las reglas sobre precios de transferencia aplican a empresas. De hecho, el título del artículo 9 del modelo es, precisamente, empresas asociadas. A su vez, estas empresas deben cumplir con los requisitos previstos en las normas sobre residencia del respectivo tratado¹¹¹.

Sobre el punto anterior vale la pena aclarar que los tratados tienen una definición particular de empresa, que está contemplada en el artículo 3(1)(h), la que es usada tanto en esta materia como en aquella regulada en el artículo 7 (beneficios empresariales), por lo que cuando existe un convenio se debe emplear la definición particular del mismo¹¹² y no el concepto interno.

Es decir, no se debe emplear el sentido natural y obvio del término empresa que, conforme a las interpretaciones del SII sobre la ley interna, sería más restringido que el concepto de contribuyente del impuesto de primera categoría, lo que ha llevado al SII a sostener (en ocasiones¹¹³) que personas jurídicas sin fines de lucro, a pesar de que sean contribuyentes del referido tributo, no son empresas por lo que no aplican a ellas algunas normas fiscales¹¹⁴.

También encontramos dificultades dentro del ámbito personal al analizar los diversos vehículos de inversión colectiva, junto a toda una serie de formas asociativas que, no necesariamente forman una persona diferente de sus socios, que pueden o no ser considerados

¹⁰⁵ Oficio SII N° 3.709, de 1975 y Oficio SII N° 646, de 2015.

¹⁰⁶ Oficio SII N° 1.120, de 1987

¹⁰⁷ VÁSQUEZ C. (1997) pp. 10-11.

¹⁰⁸ Oficio SII N° 694, de 2018.

¹⁰⁹ Oficio SII N° 4.270, de 1999; Oficio SII N° 264, de 2006; Oficio SII N° 646, de 2015.

¹¹⁰ Oficio SII N° 264, de 2006.

¹¹¹ KOFLER y WITTENDORFF (2022) pp. 720-721.

¹¹² Simplificando al máximo el tema, para los convenios las rentas de las empresas son aquellas que se obtienen de actividades, a diferencia de las rentas que se obtienen del dominio o la mera tenencia de bienes, que suelen ser regulados por reglas distributivas de las potestades fiscales especiales en cada tratado.

¹¹³ Se contradice en el Oficio SII N° 194, de 2011.

¹¹⁴ Oficio SII N° 1.311, de 2018; Oficio SII N° 550, de 2017; Oficio SII N° 4.335, de 2005 y DONETCH ULLOA (2023) pp. 50-53.

tanto contribuyentes como residentes conforme a los convenios, sea esto en sus jurisdicciones de origen o en aquellas donde puedan tener bienes o realizar actividades¹¹⁵.

Para aterrizar lo antes indicado, imaginemos que adquiere terrenos en Chile un fideicomiso anglosajón formado para difundir el conocimiento de la naturaleza¹¹⁶, luego contrata cuidadores, guías turísticos, cobra entradas y, en definitiva, se convierte en una empresa turística, parece evidente que, incluso sin un mayor análisis, será considerado un establecimiento permanente de un contribuyente extranjero, a pesar de que no sea una persona en el lugar donde fue creado.

6.2. El control y la relación

El otro de los aspectos personales importantes de esta regulación es la existencia de una relación entre estos sujetos, la que debería estar delimitada por la ley, de lo contrario algo que debió haber sido definido por el parlamento quedará al arbitrio de funcionarios no elegidos democráticamente, lo que es un agravio a los principios básicos aplicables en la especie.

Como veremos, el problema de la regulación interna es que no establece porcentajes u otro parámetro objetivo que permita delimitar conceptos problemáticos como control, participación en el capital o en las utilidades. Incluso en el término dirección, que parece estar asociado a los órganos de toma de decisiones, que no siempre están regulados en la ley, son difusos porque no se establece una forma de delimitar la influencia que debe tener una persona sobre la entidad para efectos de establecer la dirección.

El SII ha indicado qué entiende por control, no en oficios o circulares, sino que en anexos de las resoluciones en las que fija el formato de las declaraciones juradas sobre precios de transferencia. Así, se definió que era controladora la entidad que tenga “directa o indirectamente, una participación y/o interés suficiente en una o más Entidades Integrantes de dicho GEM, de forma tal que esté obligada a elaborar estados financieros consolidados con arreglo a los principios de contabilidad generalmente aceptados en su jurisdicción de residencia tributaria, o estaría obligado a ello si las participaciones representativas de su capital se negociaran en un mercado público de valores en su jurisdicción de residencia tributaria”¹¹⁷. Hoy, esa definición ha sido relegada a una nota al pie de página de uno de los nuevos anexos de las resoluciones que fijan los formatos de las declaraciones juradas¹¹⁸.

Para entender la gravedad de lo anterior, es necesario conocer el derecho administrativo que, desde antes de la Ley 19.880, ha defendido el principio elemental de que todo acto administrativo debe bastarse a sí mismo, por lo que se ha resuelto que “todas las disposiciones que integran uno de dichos actos se contengan en un mismo documento”¹¹⁹. De manera

¹¹⁵ OCDE (2009).

¹¹⁶ Como en su momento un *trust* (fideicomiso anglosajón) adquirió en Chile los terrenos que hoy forman el Parque Nacional Pumalín Douglas Tompkins, que incluso sujeto en procesos judiciales. *Enzo Danke de la Harpe y otros con The Conservation Land Trust y otros* (2013) y *The Conservation Land Trust con Fiordo Blanco S.A.* (2003).

¹¹⁷ Anexo 3, de la Resol. Ex. 108, de 219.

¹¹⁸ Anexo 7, de la Resol. Ex. 96, de 223.

¹¹⁹ Dictamen CGR N° 26.403, de 1973.

similar, la Corte Suprema ha resuelto que es insalvable el vicio de falta de fundamento de los actos del Servicio de Impuestos Internos¹²⁰.

La implicancia de lo dicho es que no se deben usar anexos. La doctrina ha llamado a esto autarquía del acto administrativo terminal, que es diferente a la motivación, debido a que la autarquía plantea que, para que un acto administrativo sea comprensible y brinde seguridad jurídica a su destinatario, cumpliendo la exigencia de bastarse a sí mismo, no deben ser necesarios antecedentes o documentos adicionales para su comprensión, siendo insalvable el vicio de recurrir a anexos¹²¹.

También explica que el recurso a anexos sea un vicio insalvable el hecho de que ellos no son actos reclamables¹²². Por lo mismo, emplear documentos diferentes del acto terminal es, en rigor, un artilugio para evitar el control de mismo que no debe ser tolerado al momento del control¹²³.

Adicionalmente, lo dicho se ve reforzado por las modificaciones que se hicieron al Código Tributario para elevar la fundamentación del acto administrativo a un derecho de los contribuyentes¹²⁴.

Volviendo a los supuestos de relación del N° 1 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a grandes rasgos, coinciden con las guías de la OCDE, que tampoco han sido adecuadamente delimitados, lo que a nivel de convenios tiene sentido, debido a que se trata de un marco común para múltiples jurisdicciones con sistemas asociativos muy variados. Pero a nivel interno no parece satisfacer las exigencias que imponen los principios constitucionales que guían la materia, que exigen que estas decisiones sean tomadas por representantes de los ciudadanos, que pueden ser removidos mediante el voto, y no de funcionarios que, en el mejor de los casos, responden a los intereses del gobierno de turno.

El artículo 9(1)(a) del modelo de la OCDE se refiere a la participación, directa o indirecta, en la dirección, control y capital. Se aparta de lo anterior la normativa interna, que en la letra a) del N° 1 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, agrega a los supuestos anteriores a las utilidades e ingresos.

Luego, de manera similar al artículo 9(1)(b) del modelo, la letra b) del N° 1 del artículo 41 de la normativa interna contempla el supuesto de hecho que una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, agregando igual que en la letra anterior utilidades e ingresos. Así lo dicho, la regla interna es más amplia.

¹²⁰ *Exportadora Pacífico Sur Ltda. con SII* (2016).

¹²¹ Arancibia Mattar (2014) pp. 21-33.

¹²² De hecho, el SII no siente ningún temor en alegar en juicio que la resolución que resuelve la reposición administrativa no puede ser reclamada. *Suprema Chile Importadora y Exportadora Ltda. con SII* (2024).

¹²³ De manera similar, cuando no se definía un concepto esencial para un acto administrativo, se resolvió que “deben bastarse a sí mismos, lo que hace necesario precisar qué se entiende por experiencia «reciente»” Dictamen CGR N° 68.012, de 2012.

¹²⁴ CASAS FARÍAS (2020a) pp. 138–155 y CASAS FARÍAS (2020b) pp. 54-81.

La doctrina ha destacado que, para efectos del modelo OCDE, una relación es directa cuando no se interponen terceros entre las partes, siendo indirecta cuando existe una o más entidades entre las partes, surgiendo el problema de evaluar los tipos de participaciones en las cadenas, que pueden ir variando¹²⁵.

Nuestra legislación interna tiene algunas curiosidades, debido a que una empresa extranjera puede tener más de un establecimiento permanente en Chile¹²⁶. Si bien las directrices sugieren considerar, de la misma forma que la regla interna, que los establecimientos permanentes son entidades separadas, pero relacionadas, entre ellos y con su matriz, lo curioso es la posibilidad de que una única entidad surjan dos establecimientos permanentes situados en un mismo país, cuya separación es, en esencia, meramente administrativa¹²⁷. Como los establecimientos permanentes de las empresas extranjeras se consideran contribuyentes nacionales, las relaciones entre ellos se regirían por las normas sobre tasación, mientras que las relaciones con su matriz y con otros establecimientos de ella situados en terceros países se regirían por las normas sobre precios de transferencia.

Esta posibilidad de una multiplicidad de establecimientos permanentes en Chile de una misma empresa extranjera, potencialmente, podría ocasionar problemas si un país con el cual Chile ha suscrito un convenio revisa las operaciones que, a sus ojos, pueden estar atomizadas, lo que, previsiblemente, podría dar paso a dificultades en la aplicación de las normas de los convenios.

Chile contempla la regla que permite aplicar esta regulación en caso de falta de información respecto de la contraparte, debido a que se ubique en una jurisdicción que no es parte de las redes de acuerdos que permiten intercambiar información¹²⁸. Al efecto, dispone la norma que “se considerará que existe relación cuando las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país, territorio o jurisdicción a los que se refiere el artículo 41 H, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentre vigente”.

La doctrina considera dudoso que el concepto de control del modelo OCDE comprenda relaciones personales como vínculos familiares, sin perjuicio de que no es una práctica inusual¹²⁹. Precisamente, la norma interna dispone que las “personas naturales se entenderán relacionadas, cuando entre ellas sean cónyuges, convivientes civiles, o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive”.

¹²⁵ KOFLER y WITTENDORF (2022) p. 724.

¹²⁶ La Ley N° 20.899, modificó el art. 3° del DFL N° 3, de 1969, para que las empresas extranjeras puedan registrar más de un establecimiento permanente en Chile.

¹²⁷ Chile se aparta de las recomendaciones de la OCDE que indican que los activos deben estar efectivamente conectados con la actividad del establecimiento permanente, por lo que no recomiendan que el mero registro en la contabilidad permita asignarlos al establecimiento permanente, como lo permite el artículo 38 de la LIR. Comentarios art. 10 párrafo 32, art. 11 párrafo 25, art. 12 párrafo 21, art. 21 párrafo 6.

¹²⁸ El art. 41 H fue incorporado por la Ley N° 21.047.

¹²⁹ KOFLER y WITTENDORF (2022) p. 723.

Por su parte, la norma ubicada en el inciso final del N° 1, trataría de aplicar esta norma en el caso de lo que podríamos estimar son triangulaciones. Al efecto, dispone que “se considerará que existe relación entre los intervinientes cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones”.

6.3. Supuestos de hecho de la normativa

Pasemos a estudiar ahora los problemas que existen respecto de los supuestos de hecho que autorizan el ejercicio de la facultad.

6.3.1. Operaciones

Las directrices de la OCDE buscan que estas normas se apliquen a relaciones comerciales o financieras entre empresas relacionadas, cuando las condiciones de ellas han podido ser impuestas a la empresa controlada. La doctrina ha señalado que es difícil delimitar el concepto de relaciones comerciales y financieras, considerando que podrían comprender, entre otras cosas, una omisión por la que no se recibe algún tipo de compensación¹³⁰.

Por su parte, el artículo 41 E de la LIR faculta al SII para determinar impuestos en casos de operaciones transfronterizas, reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios. Analizaremos estas expresiones, teniendo en cuenta que, para que la ley tributaria se aplique de manera uniforme, debería existir un supuesto de hecho que sea apreciable de manera objetiva.

Respecto de la palabra operaciones, utilizada para describir a los actos jurídicos que podrán ser objeto de esta facultad en la que se examinan precios, valores y rentabilidades. La descripción genérica de actos jurídicos con ese término no es novedosa entre nosotros, siendo empleada por Andrés Bello para otorgar a los socios la facultad de “pedir que se liquiden las operaciones anteriores” frente al caso de la sociedad de hecho regulada por el artículo 2057 del Código Civil chileno.

6.3.2. Reorganizaciones

El concepto de reorganización empresarial no es nuevo en nuestro derecho, ya que el mismo se encontraba previsto para efectos de una de las limitaciones a la facultad de tasación del SII en el artículo 64 del Código Tributario¹³¹. Sin embargo, no ha sido delimitado, por lo que no existe claridad respecto de todos los hechos que pueden ser considerados reorganizaciones¹³².

Luego, las expresiones reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios, de manera similar al término empresa, carecen de “un significado unívoco, y pueden comprender variadas operaciones, por ejemplo, aquellas que alteran la propiedad de activos,

¹³⁰ KOFLER y WITTENDORF (2022) pp. 724-726.

¹³¹ VERGARA QUEZADA (2018b) pp. 72-81.

¹³² VERGARA QUEZADA (2022a) pp. 39-41.

como es el caso de los aportes en especie”¹³³, a lo que se suma que “estas operaciones comprenden actos atípicos o innominados. Así, en nuestro derecho, las fusiones sociedades de personas constituidas en Chile como las efectuadas por cualquier tipo de compañía nacional con una formada en el extranjero, son negocios innominados, debido a que no han sido reguladas por la ley nacional”¹³⁴.

Entonces, los supuestos de hecho que facultan al Servicio de Impuestos Internos para aplicar estas reglas no tienen una suficiente claridad, debido a que corresponden a lo que, en rigor, podemos calificar como conceptos jurídicos indeterminados.

Hecha la advertencia anterior, el segundo tipo de operaciones que pueden ser revisadas por el SII dentro de la facultad que le otorga el artículo 41 E de la LIR están las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero.

Inicialmente la facultad de revisión era más limitada, debido a que se refería al traslado de bienes o actividades susceptibles de generar rentas desde Chile a alguno de los paraísos fiscales contemplados en el listado que mediante resolución publica el Ministerio de Hacienda, en conformidad con el antiguo artículo 41 D N° 2 de la LIR¹³⁵. Llamaba mucho la atención esta limitación, debido a que parece ser bastante improbable que alguna empresa internacional traslade actividades fabriles a un paraíso fiscal, siendo lo más común trasladar a ellos la explotación de derechos intelectuales.

La expresión traslado de actividades es, en rigor, metafórica porque, normalmente, nada se traslada, y cuando una empresa multinacional cesa una actividad en un país para comenzar a realizarla en otro distinto, simplemente termina esa actividad, lo que puede tener como consecuencia finiquitar los contratos de trabajo de la mayoría los trabajadores involucrados y, eventualmente, vender los activos, que ya so serán usados. La expresión traslado de actividades empleada en derecho tributario actual es el fruto de la influencia norteamericana, que incluso en su derecho, utiliza un lenguaje mucho más coloquial que al que estamos acostumbrados.

Debemos preguntarnos para poder visualizar si será posible un “precio de mercado” de esta paralización o traslado de actividades cuáles son los casos en los que alguien deja de realizar alguna actividad económica y a qué motivos podría obedecer dicha paralización.

Considerando que no existen contratos de “transferencia de actividades”, como sí existen cesiones de contratos, transferencias de carteras de clientes y transferencias de establecimientos de comercio. Respecto del establecimiento de comercio, al ser una universalidad jurídica, perfectamente podría ser enajenado a un extranjero, pero los actos necesarios para trasladar el contenido del establecimiento permanente al extranjero

¹³³ VERGARA QUEZADA (2022a) p. 36.

¹³⁴ VERGARA QUEZADA (2022a) p. 36.

¹³⁵ Se amplió por el traslado al extranjero. Historia de la Ley N° 20.780 p. 44. De manera previa, desviándose de la legalidad, el Anexo 2 de la Resolución SII N° 14, de 2013, no se limitaba a reorganizaciones con paraísos tributarios.

implicarían exportar las mercancías y, en el caso de privilegios industriales, ellos están limitados al país de su registro, por lo que, en rigor, no se trasladan de jurisdicción los títulos sino sus titulares.

Sin perjuicio de lo señalado, los privilegios industriales obtenidos en el extranjero dejarían de ser de un contribuyente local; en el caso de los derechos patrimoniales provenientes del autor, su protección es mundial y su explotación en Chile es una renta de fuente chilena, por lo que el cambio en la propiedad intelectual solamente afecta la tributación que por ella se obtenga fuera de Chile.

Una empresa puede dejar de desarrollar una actividad porque la misma ya no es rentable, lo que se podría probar fácilmente si ella arrastraba pérdidas o era apreciable una baja en los ingresos. Otro motivo por el cual una empresa podría cesar una actividad es porque ella es adquirida por un competidor que quiere sacarla del mercado, en cuyo caso el concepto de “traslado” que contempla la ley es similar a la compra de una empresa en la que se incluye una cláusula de no competir,¹³⁶ porque el resultado es similar al supuesto legal, debido a que la empresa adquirida puede desaparecer y la actividad cesar.

Como veremos en un momento, una de las críticas que han sido realizadas al texto legal es que el mismo parece ser redundante, sin embargo, la validez general de lo dicho, lo que parece no estar cubierto por las normas generales son los cambios en las condiciones de los contratos o la celebración de nuevos acuerdos que difieren mucho respecto de los que les precedieron, lo que a nivel internacional es visto como este traslado de actividades. En los nuevos contratos se pueden dejar de asumir ciertos riesgos, los que pueden ser ahora asumidos por una empresa relacionada situada en un país de tributación más baja o, de algún modo, preferencial, la cual esperará una mayor remuneración a cambio de asumir aquellos riesgos.

La doctrina ha sostenido que esta regulación es redundante, considerando que, como suele ocurrir en materia fiscal¹³⁷, existen supuestos generales que comprenden a supuestos especiales enumerados en la misma regulación¹³⁸.

En el caso del traslado de bienes, el artículo parece ser efectivamente redundante, debido a que si el supuesto es que no se ha cobrado por ellos lo que partes no relacionadas pedirían en condiciones normales de mercado, en nada se diferencia de la norma general sobre operaciones transfronterizas entre partes relacionadas. Esto nos lleva a preguntarnos si la norma cubre un supuesto diferente, debido a que, como veremos, el resto del artículo 41 E de la LIR contiene otros requisitos y establece otras reglas que son idénticas a las normas generales del derecho administrativo, lo que demuestra el poco cuidado del legislador en reformas tan relevantes.

Si nos preguntamos por los títulos que implicarían un traslado de bienes, primero tenemos todos aquellos que obligan a transferir el dominio, que necesariamente importan una enajenación, así que parece ser igualmente redundante la norma respecto de ellos. En el caso

¹³⁶ Sin perjuicio de la regulación que proceda por los efectos sobre la libre competencia.

¹³⁷ CANTUARIAS RUBIO *et al.* (2020) pp. 157-171.

¹³⁸ EGUÍA (2013) pp. 36-37.

de los que no transfieren el dominio, hay títulos gratuitos, como el comodato, y títulos onerosos, como el arrendamiento.

El supuesto anterior sería que empresas no relacionadas no entregarían en comodato a un tercero un bien, y al permitir que ese bien sea explotado en el extranjero el bien deja de producir rentas de fuente chilena, lo que justificaría la aplicación de la norma de precios de transferencia y muestra la gran diferencia del comodato frente al tratamiento de sus efectos puramente locales, que simplemente impide que el dueño y comodante rebaje como gasto la depreciación del bien y no presenta inconvenientes para el SII porque los ingresos del comodatario tributan según las reglas generales.

En el caso del comodato la norma puede ser interesante, debido a que las guías, que Chile sostiene seguir en esta materia, tratan la recharacterización precisamente en las reestructuraciones.¹³⁹ En el caso de un arriendo, la norma también parece ser redundante, porque si el precio es bajo, se ve que claramente estamos frente a una operación transfronteriza entre partes relacionadas.

La fusión es otra norma que podría servir de título para enviar al extranjero un bien, sin embargo, no está regulado ni está claro que en nuestro derecho una sociedad constituida en Chile pueda fusionarse con una sociedad extranjera. Además, por definición en una fusión propia no existe jamás un precio o valor que pagar. En el caso de la fusión impropia, existe un precio y es el que se paga por las acciones o derechos sociales, por lo que nuevamente se ve que es aplicable la regla de las operaciones transfronterizas entre partes relacionadas.

En el caso que un bien se mueva sin ningún título, estaríamos frente a lo que la doctrina llama un hecho jurídico,¹⁴⁰ y el único supuesto previsible es que su dueño lo exporte al extranjero donde comenzaría a producir rentas, en cuyo caso, según nuestra legislación, el dueño del bien, por un lado, debe tributar igualmente en Chile por las rentas que él produzca o, dependiendo de las circunstancias del caso, terminaría cayendo en el supuesto del establecimiento permanente, por lo que no se observa un perjuicio al Fisco de Chile.

En definitiva, los casos que lleguen a tribunales, en definitiva, nos mostrarán en qué casos esta norma es aplicable o si ella simplemente es redundante.

6.3.3. Los acuerdos de distribución de costos

A pesar de buscar adecuarse a los estándares de la OCDE, en artículo 41 E no se regularon los acuerdos de distribución de costos,¹⁴¹ que presentan una notable similitud con nuestro contrato de asociación o cuentas en participación.

En ellos, al igual que en la asociación, una de las partes actúa como gestor, llevando a cabo actividades de investigación y desarrollo, con la esperanza de obtener algún privilegio

¹³⁹ OCDE (2010) *Guías*, párrafo 9.187.

¹⁴⁰ Sobre las diferencias entre hechos materiales, hechos jurídicos y negocios jurídicos. DOMÍNGUEZ ÁGUILA (2012).

¹⁴¹ No confundir con el concepto contable de “recuperación de gastos”.

industrial, derecho patrimonial de autor, secreto industrial, u otro de los normalmente llamados “intangibles”¹⁴², los cuales el gestor explotará a nombre propio.

Las contrapartes de este equivalente a nuestro gestor son, normalmente, empresas relacionadas que hacen las veces de verdaderos partícipes, las cuales solamente “comparten los costos” de la investigación y desarrollo, realizando aportes a cambio que este gestor les distribuya un porcentaje previamente acordado de las utilidades del desarrollo, de producirse, de lo contrario, deben soportar las pérdidas.

Las participaciones en estos acuerdos son normalmente negociables y el valor del aporte para ingresar a un acuerdo existente debería variar según el estado de la investigación, porque no es lo mismo invertir al inició cuando la idea es muchas veces abstracta, que hacerlo cuando ella está a punto de concretarse en un desarrollo comercializable, por lo mismo, estos acuerdos generan una casuística bastante interesante. La OCDE en las directrices se pronuncia en extenso sobre estos acuerdos, por lo que nos referiremos a aquel documento para evitar repeticiones¹⁴³.

7. IMPUTACIÓN O EFECTO JURÍDICO DE LA NORMA

La ley faculta al SII para revisar el resultado de operaciones y reorganizaciones, pudiendo impugnar “los precios, valores o rentabilidades fijados”. Es curiosa la frase, porque la rentabilidad, que corresponde a la razón que existe entre el capital y el pago que se recibe de la empresa por él,¹⁴⁴ en el mejor de los casos, puede ser buscada por las partes, pero incluso si se fijara contractualmente, nada garantiza que ella se obtenga porque la realidad hace que el supuesto *rebus sic stantibus* no pase de una herramienta para aislar los factores no comprendidos al efectuar una predicción del resultado.

Si hablamos de deudas parece ser evidente que se fija una rentabilidad, en cuyo caso recibe el nombre de interés e, incluso en este caso, si no se considera la inflación, el interés real puede ser aleatorio.

En nuestro derecho, el interés pagado al extranjero es uno de los supuestos de hecho de las normas de exceso de endeudamiento internas¹⁴⁵ que pueden ser vistas como una forma de evitar con astucia la aplicación de las reglas de los convenios, porque se cobra el tributo a la empresa nacional que paga el interés¹⁴⁶, para evitar la aplicación de la norma del convenio¹⁴⁷.

¹⁴² Término que obedece más a su tratamiento contable que jurídico. En nuestro derecho sigue siendo difícil establecer una teoría unitaria sobre estas cosas “ideales” y los derechos que ellas otorgan a sus titulares. A nivel internacional, no existe un consenso sobre la materia, por lo mismo es más popular en la literatura tributaria el término contable que da cuenta de aquello que a pesar de no tener materialidad puede ser apropiado y explotado en un negocio. GUZMÁN BRITO (2006) pp. 56-70 y HOYOS JIMÉNEZ (2006) pp. 337-385.

¹⁴³ OCDE (2010) *Guías*, Capítulo VIII.

¹⁴⁴ La doctrina ha definido la rentabilidad como el pago por unidad de factor propio de la empresa en el proceso productivo que, al referirse al capital, ella queda expresada por la razón pago/capital, que en general, se expresa a través de un porcentaje. YRARRÁZAVAL COVARRUBIAS (2012) pp. 644-645.

¹⁴⁵ Hoy en el artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁴⁶ Circular SII N° 12, de 2015, pp. 14-17.

¹⁴⁷ Oficio SII N° 1.225, de 2017.

Al respecto, la OCDE ha entendido que las normas internas sobre exceso de endeudamiento no serían contrarias a sus recomendaciones si buscan asimilar la ganancia del prestamista a la que obtendría un tercero en condiciones de plena competencia¹⁴⁸. Considerando que la normativa local aplica ante la constatación de una relación entre la deuda y el capital y no tras la aplicación de un método destinado a establecer las condiciones ideales de plena competencia, no parece que se satisfaga la exigencia antes señalada.

Continuando con la norma sobre precios de transferencia, ella agrega que, junto con impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, el SII podrá establecerlos en el caso que no hubiera sido fijado alguno. Nuevamente estamos frente a una redacción particular, porque, la regla general será que no se fije una rentabilidad, pero en la mayoría de los actos jurídicos que implican la existencia de un precio, él debe estar determinado o ser determinable para la validez del acto, a menos que se trate de una especie de “contrato marco”, que sirve de regulación previamente establecida aplicable a un acuerdo posterior en el que se acuerda el precio.

Entonces, como lo ha señalado el Servicio de Impuestos Internos, en materia de precios de transferencia se pueden impugnar los contratos gratuitos¹⁴⁹, cuando dadas las circunstancias del caso¹⁵⁰, ellos habrían sido onerosos si los celebraran partes independientes. Se podría pensar que esto cambia un elemento que puede ser esencial en un contrato y, por ejemplo, un comodato se convertiría en un arrendamiento. Sin embargo, eso no es así, porque el ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos no afecta la validez de los contratos¹⁵¹ ni los modifica¹⁵².

También es importante la posibilidad de fijar los valores anteriores en el caso del establecimiento permanente, debido a que, al ser la misma persona jurídica¹⁵³, en rigor, no

¹⁴⁸ KOFLER y WITTENDORF (2022) p. 659.

¹⁴⁹ En contraste, no se pueden tasar los contratos gratuitos distintos de la donación, que tiene reglas especiales, cuando son celebrados entre contribuyentes nacionales. VERGARA QUEZADA (2018a) pp. 42-44.

¹⁵⁰ Existen contratos gratuitos, como el comodato, que normalmente serán celebrados entre partes independientes. Ejemplos clásicos de ello son la entrega en comodato de contenedores, envases, estanques, refrigeradores de exhibición, etc., que permiten la distribución o el consumo parcializado de productos que necesitan o respecto de los que es preferible la refrigeración, de gases, por nombrar algunos.

¹⁵¹ Los arts. 4 y 108 del Código Tributario así lo disponen.

¹⁵² Por lo mismo, se debió incorporar la regla del ajuste correspondiente.

¹⁵³ Debido a que los impuestos cedulares son reales y no personales, ellos se aplicaron con independencia de la residencia o domicilio de su titular, creándose formularios para que declararan y pagaran las empresas extranjeras. FERNÁNDEZ OJEDA (1924) pp. 240-246. Luego, al regular el impuesto adicional, el DL N° 755, de 1925, se distinguió a las sucursales, oficinas, agentes y representantes de empresas, sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que son el antecedente remoto del factor de conexión mencionado. La Ley N° 4.113, publicada el 25 de enero 1927, permitió el abono del impuesto de categoría en contra del adicional, siendo un ejemplo temprano de acreditación. La expresión establecimiento permanente fue tomada de los convenios sobre doble imposición e incorporada en la ley fiscal interna nacional en 1964, por la Ley N° 15.564,

existen actos jurídicos y, en el mejor de los casos, estaremos frente a documentos internos de secciones diferentes de una misma compañía, que no son propiamente actos jurídicos.

Respecto del término valor, si bien una de sus acepciones es simplemente una cantidad¹⁵⁴ y, en materia fiscal, tiende a dar cuenta de un monto de dinero como atributo de un activo en un tiempo y lugar determinado¹⁵⁵, para quienes se dedican estudiar las valorizaciones, dicha palabra es diferente de la palabra precio, que corresponde a un hecho concreto, que es un monto acordado por al menos dos partes, mientras que el valor es una opinión, un rango obtenido aplicando un método¹⁵⁶ o una técnica, en este caso, conforme a una ley impositiva concreta, considerando que las valorizaciones pueden ser guiadas por propósitos, tanto impositivos como extra tributarios, muy diversos¹⁵⁷.

8. EL GRAVE PROBLEMA DEL COLOQUIALMENTE LLAMADO “IMPUESTO MULTA” QUE NO SERÍA RESUELTO POR UN AJUSTE COMPENSATORIO

De manera similar a lo que ocurre en una tasación del artículo 64 del Código Tributario, en materia de precios de transferencia el contribuyente no hace agregados ni deducciones a la renta líquida imponible para ajustar el resultado contable a las reglas fiscales. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la mencionada tasación, estas normas contemplan métodos y permiten hacer el llamado ajuste correspondiente que evita la doble tributación¹⁵⁸. Por ello, las empresas multinacionales se encuentran en mejor pie que los contribuyentes nacionales, a pesar de las evidentes similitudes entre las facultades tasar y de fijar precios de transferencia.

En otras jurisdicciones los propios contribuyentes pueden hacer lo que se llama un ajuste compensatorio antes de declarar sus impuestos¹⁵⁹, con lo que pueden incluir en su declaración de impuestos valores que se conformen con métodos, que pueden o no estar previstos en las leyes. En cambio, en Chile como en otras jurisdicciones, es necesario que exista un acto administrativo que establezca una diferencia de impuestos, sin que el contribuyente pueda ajustar su base imponible al momento de declarar.

Ahora, las jurisdicciones que permiten hacer ajustes compensatorios al propio contribuyente enfrentan el problema de que la red de convenios, hasta cierto punto, supone

publicada el 14 de febrero de 1964. Si bien en 1957 la Oficina de Estudios Tributarios, la Dirección General de Impuestos Internos y el Ministerio de Hacienda, en conjunto publicaron el *Estudio sobre tratados tributarios*, donde se explicó aquel concepto (pp. 8-9), los parlamentarios parecieron asumir que era un sinónimo de agencia, que es una de las formas de establecimiento permanente. PÉREZ CALDERÓN *et al.* (1966) pp. 128-130. La Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020, agregó una definición de establecimiento permanente en el N° 12 del artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁵⁴ Una de las acepciones del término valor es “la cantidad de un bien que puede intercambiarse por cierta cantidad de otro bien o dinero”. YRARRÁZVAL COVARRUBIAS (2012) p. 715.

¹⁵⁵ RAMALLO MASSENET y PEÑUELAS REIXACH (1991) p. 44.

¹⁵⁶ PÉREZ-COTAPOS MARÍN y SILVA PALAVECINO (2009) p. 15.

¹⁵⁷ RAMALLO MASSENET y PEÑUELAS REIXACH (1991) pp. 44-45.

¹⁵⁸ VERGARA QUEZADA (2018a) pp. 51-52.

¹⁵⁹ OECD (2022) p. 21.

un acto de la administración para activar el ajuste correspondiente¹⁶⁰, por lo que el ajuste compensatorio suele ser una causa de doble tributación económica¹⁶¹, de manera que resuelve un problema creando otro de igual gravedad.

Dicho eso, es necesario plantear el problema que existe en Chile: el impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta va más allá de resolver el problema que surge para la administración de tener que hacer los llamados ajustes secundarios¹⁶², al asemejarse dicho tributo a una multa, lo que abre toda una problemática importante.

Las reglas sobre tasación y las de precios de transferencia comparten el defecto anterior, debido a que en ambos casos se aplica lo que coloquialmente es llamado el “impuesto-multa”, a pesar de que los impuestos no deben ser multas¹⁶³.

Para entender ese problema, es necesario recordar que el impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta buscaba que ciertas partidas quedaran completamente tributadas, de manera que los impuestos fueran neutros ante las decisiones de la empresa. Este importante principio de neutralidad fiscal fue violentado debido al inaceptable desconocimiento del legislador de cómo operaba nuestro derecho impositivo¹⁶⁴.

Luego, si bien los procedimientos administrativos para determinar multas e impuestos se rigen por principios comunes¹⁶⁵, debemos recordar que detrás de una norma que impone una sanción existe un reproche. Esto es relevante debido a que ello implica, por ejemplo, que el tribunal llamado a aplicarla o a conocer del reclamo del contribuyente debe analizar todos los hechos relativos a la culpa del acusado, los que pueden llevar, en definitiva, a aminorar la sanción o descartarla de plano¹⁶⁶.

Lo anterior no ocurre con el hecho gravado, por lo mismo, por ejemplo, existen opiniones de la administración que parecen despiadas para los legos en esta materia, como todos

¹⁶⁰ No todas las jurisdicciones reconocen los ajustes compensatorios. OECD (2022) p. 185.

¹⁶¹ Comisión Europea (2023) p. 11.

¹⁶² En teoría, un ajuste primario, como imputar un ingreso a una compañía, implicaría que tributaría., por ejemplo, con el impuesto de primera categoría, ello no sería suficiente para que, además, se afectara con el impuesto adicional. Por ello, varias jurisdicciones aplican ajustes primarios y ajustes secundarios y, respecto de ambos, se debería hacer ajustes correspondientes para evitar la doble tributación económica. TEIXEIRA (2009) pp. 40-63.

¹⁶³ CEA EGAÑA (2021) Tomo II, p. 510. Como esto lleva a muchas injusticias evidentes, la Corte Suprema se ha visto compelida a resolver el problema invocando la equidad. VERGARA QUEZADA (2019) pp. 157-158.

¹⁶⁴ En su momento, las normas sobre gastos rechazados, que eran aplicadas por el propio contribuyente sin intervención de la administración fiscal, implicaban que en las sociedades de personas los desembolsos de una empresa en favor de un socio se sumaban a la base de su impuesto global complementario, en las sociedades de capital, por ser en teoría más difícil esa asociación, se aplicaba el impuesto del art. 21 de la LIR. Circular SII N° 37, de 1984 y Circular SII N° 45, de 1984.

¹⁶⁵ FLORES DURÁN (2017) pp. 8-42.

¹⁶⁶ *Gloria del Carmen Campaña Astorga con SII* (2015).

aquellos oficios que indican que la importación de materiales que salvarán una vida deben pagar el IVA para salir de la aduana¹⁶⁷.

El defectuoso racionamiento del legislador que llevó a establecer el texto vigente del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta tiene algunas explicaciones históricas¹⁶⁸, pero, en definitiva, adolece del grave defecto de, junto con intentar burlar “legalmente” algunos de los principios del derecho sancionatorio, se aleja de la deseada neutralidad fiscal.

Es decir, el legislador reprocharía el supuesto de hecho que autoriza cobrar el “impuesto multa”, lo que equivale a exigir que los actos y contratos de los contribuyentes se adecuen a normas fiscales, a pesar de que ellas deberían ser neutras para los contribuyentes, para que el derecho tributario no termine siendo una forma indirecta de dirigir la economía¹⁶⁹.

Lo dicho es relevante porque, como se adelantó, fuera del ámbito tributario, los precios de transferencia dan cuenta de cobros, en muchos casos hipotéticos, entre diferentes áreas de una misma organización.

Si bien la doctrina administrativa y financiera ha propuesto estos cobros para fomentar un funcionamiento óptimo de las empresas¹⁷⁰, en muchos casos, ellos pueden tener motivos infinitamente variados, como medir los resultados de diferentes gerencias¹⁷¹, financiar un proyecto que demorará en obtener retornos, entre otras decisiones de gestión empresarial¹⁷².

Por lo mismo, es tan criticable el “impuesto-multa” del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuya elevada tasa opera da cuenta de un reproche, pero burla en la práctica el análisis más profundo que se exige al aplicar sanciones.

9. EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

El nuevo artículo 41 E buscó conformarse con el llamado estándar o principio de plena competencia, muchas veces llamado coloquialmente *arm's length*, que representa la visión común de las administraciones tributarias reunidas en la OCDE. En las directrices se detalla cómo debería aplicarse este estándar para analizar las operaciones entre partes relacionadas, de manera de poder auditar y medir los resultados de los precios de transferencia. Este principio exige que los precios de bienes y servicios intercambiados entre partes relacionadas sea el mismo que acordarían partes independientes actuando en las mismas o similares

¹⁶⁷ Por ejemplo, el Oficio SII N° 2.473, de 2016, concluyó que “no existe disposición alguna que exima de gravar con el Impuesto al Valor Agregado la importación de ciertos remedios o insumos utilizados en su elaboración, para uso de pacientes con enfermedades raras o de alto costo, ingresados al país por los propios pacientes o agrupaciones”.

¹⁶⁸ VERGARA QUEZADA (2019) pp.147- 149.

¹⁶⁹ Quienes propusieron la reforma del 2009 creían que el SII era quien rechazaba el gasto, es decir, confundían las diferencias detectadas en una fiscalización, que están reguladas en el art. 97 N° 11 párrafo final del CT, con los gastos rechazados, lo que originó el aberrante concepto del impuesto-multa. VERGARA QUEZADA (2019) p. 151.

¹⁷⁰ BAKER *et al.* (2001) pp. 212-218.

¹⁷¹ ABDULLAH (1989) pp. 65-71.

¹⁷² PÉREZ-COTAPOS MARÍN (2014) pp. 14-16.

circunstancias. Las guías indican que, de los diversos métodos, se debe usar para examinar una operación específica, aquel considerado el más confiable para la transacción específica.

9.1. LOS MÉTODOS

El arte de efectuar una comparación válida es muy complejo y se mueve principalmente dentro de las ciencias económicas, por lo mismo, en este proceso los abogados y contadores tenemos una participación auxiliar del trabajo de los economistas que, en consideración de la materia, son los naturalmente llamados a desarrollar estas actividades.

Una gran innovación del artículo 41 E en relación con el artículo 38 antiguo son los métodos para determinar los precios de transferencia usados para determinar las diferencias, que parten de análisis propiamente económicos, sobre los cuales los Estados Unidos de Norteamérica y luego la OCDE fueron desarrollando los métodos explicados en detalle en las guías. Nuestra ley entrega las definiciones de los métodos en el N° 2 del artículo 41 E.

La selección de los métodos requiere de un estudio del caso concreto, para efectos de encontrar comparables y de analizar las funciones que cumple cada entidad, los riesgos asumidos, entre otros factores.

A continuación, debido a la extensión requerida para un estudio detallado y en vista de que los métodos han sido tratados en extenso por destacados autores¹⁷³, nos referiremos muy brevemente a ellos.

9.1.1. Método de precio comparable no controlado

En la letra a) del N° 2 del artículo en estudio define el método de precio comparable no controlado como “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”.

Es decir, compara la transacción ocurrida en condiciones de control con una transacción no controlada. A ojos de la OCDE este es el mejor método, siendo recomendable para transferencias de bienes tangibles e intangibles y para las prestaciones de servicios. Se ha destacado que este método es muy útil cuando una compañía vende los mismos productos que vende a su relacionada a empresas no relacionadas. Esto es conocido como un comparable interno. En el caso que otra compañía venda los mismos productos a terceros el comparable será considerado externo.

Para la validez de la comparación, la transacción no controlada debe versar sobre productos de un tipo similar y en una cantidad y calidad similar de aquella entre parte relacionadas. Igualmente requerirá que dentro de las cadenas de producción y distribución las empresas cuyas transacciones se comparan estén en una etapa similar.

El gran problema de este método es que a pesar de ser efectivamente el más perfecto, en la práctica es muy difícil encontrar evidencia que cumpla los requisitos de comparabilidad.

¹⁷³ SALCEDO GABRIELLI *et al.* (2018).

Este método acepta realizar ajustes a los comparables, pero esos ajustes deben ser efectuados con una precisión razonable, porque si ellos no son razonables, distorsionan la comparación, por lo que el uso de este método debe ser descartado.

9.1.2. Método de precio de reventa

Luego, en la letra b) del N° 2 del artículo 41 E de la LIR, se define el método de precio de reventa, como aquel que 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”.

En este método, al igual que en el anterior, podemos enfrentarnos a comparables internos o externos. Se ha destacado que, si la empresa examinada cumple el rol de distribuidor, este método es muy útil.

Al igual que en el caso anterior, la comparabilidad dependerá de que las empresas comparadas se encuentren en posiciones similares respecto de las funciones que realizan, los riesgos que asumen. Este método apunta a comparar la utilidad que el revendedor buscaría obtener en su operación después de cubrir sus gastos de venta.

9.1.3. Método de costo más margen

La letra c) del artículo 41 E de la LIR define el método de costo más margen como aquel que 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”.

Igualmente, se recurre a buscar operaciones similares realizadas en circunstancias comparables. Por lo mismo, como en los otros métodos, depende fuertemente de encontrar evidencia que permita llevar a cabo la comparación.

9.1.4. Método de división de utilidades

En la letra d) del artículo 41 E de la LIR se define el método de división de utilidades como aquel que 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”.

Este método divide las utilidades de las empresas relacionadas de la forma en la cual se esperaría que lo hicieran empresas independientes. Para esto se deben examinar las funciones y riesgos que asume cada parte.

Se ha destacado que este método es apropiado cuando las transacciones están tan interrelacionadas que no es posible identificar algún comparable.

9.1.5. Método transaccional de márgenes netos

La letra e) del artículo 41 E de la LIR define el método transaccional de márgenes netos como aquel que consiste “en determinar el margen neto de utilidades que corresponde a cada una de las partes en las transacciones u operaciones de que se trate, tomando como base el que hubiesen obtenido partes 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”.

Este método recurre a indicadores económicos para llevar a cabo la comparación. Uno de los indicadores más utilizado para esto, a pesar de los reparos de su creador, es el conocido como Berry.¹⁷⁴

9.1.6. Métodos residuales

Por último, la letra f) del artículo 41 E de la LIR permite la aplicación de “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 o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. En tales casos calificados el contribuyente deberá justificar que las características y circunstancias especiales de las operaciones no permiten aplicar los métodos precedentes”. Con esto deja abierta la posibilidad de utilizar métodos diferentes a los contemplados por la OCDE.

El artículo dispone igualmente que el contribuyente deberá “emplear el método 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 los métodos en relación con el 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”. Por lo que reconoce expresamente los problemas de la aplicación de cada método.

¹⁷⁴ BERRY (1999).

10. CONCLUSIONES

La construcción del hecho gravado efectuada por el artículo 41 E de la LIR es compleja, debido a que, en definitiva, deja afecto el resultado de una apreciación que, siguiendo una metodología vagamente descrita en la ley, hace el SII del resultado en Chile de las operaciones que el contribuyente objeto de la revisión ha realizado con empresas relacionadas con él.

Es decir, la tradicional crítica que se hacen a las normas sobre precios de transferencia también pueden ser extendidas a las reglas nacionales, debido a que, como vimos en este trabajo, ellas están repletas de conceptos jurídicos indeterminados, sin patrones legales que permitan a diferentes personas llegar a un resultado uniforme.

Esa falla afecta al principio de igualdad ante la ley, debido que con facilidad circunstancias iguales o al menos muy similares podrán tributar de maneras diferentes, simplemente porque las normas son aplicadas por personas diferentes que, a falta de parámetros legales que permitan una aplicación uniforme, llegarán a resultados disímiles.

Adicionalmente, la estructura vigente del impuesto del artículo 21 excede la necesidad de que las partidas a las que aplica queden completamente tributadas, lo que ahorra a la administración fiscal el tener que hacer ajustes secundarios.

Ello ocurre debido a que ese problema es propio del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el mismo no sería resuelto implementando un ajuste compensatorio que permitiera al propio contribuyente declarar en valor ajustado a las vagas reglas locales, debido a que el sistema de convenios no hace obligatorio en ese caso el ajuste correspondiente que permite evitar la doble tributación. Es decir, se resolvería un problema local para causar un problema internacional de doble tributación.

11. BIBLIOGRAFÍA

- ABDULLAH, Wagdy (1989). How to Motivate and Evaluate Managers with International Transfer Pricing Systems, *Management International Review*, Vol. 29 (1), pp. 65-71.
- AGÜERO SAN JUAN, Claudio y SEPÚLVEDA ARELLANO, Eduardo. (2022). La especificación de tres conceptos jurídicos indeterminados en el Derecho Público chileno. *Revista de Derecho* (Valparaíso), (59), pp. 1-30.
- ARANCIBIA MATTAR, Jaime (2014). La autarquía de los actos administrativos en la jurisprudencia de la Contraloría General de la República. En SOTO KLOSS, Eduardo, (coord.). *Libro homenaje en los 125 años de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile*. Thomson Reuters, pp. 21-33.
- ASOREY, Ruben O. (1996). Taxation, Transfer Pricing and Exchange Control in Uruguay, Chile, and Argentina, *International Business Lawyer*, Vol. 24 (6), pp. 270-273.
- BAISTROCCHI, Eduardo (2006). The transfer pricing problem: a global proposal for simplification, *The Tax Lawyer*, Vol. 59 (4), pp. 941-979.

- BAKER, George; GIBBONS, Robert y MURPHY, Kevin (2001). Bringing the Market Inside the Firm?, *The American Economic Review*, Vol. 91 (2), Papers and Proceedings of the Hundred Thirteenth Annual Meeting of the American Economic Association, pp. 212-218.
- BERRY, Charles (1999). Berry ratios: Their use and misuse, *Journal of Global Transfer Pricing*, (abril-mayo), pp. 47-55.
- BRICKER, Michel (2001). *Transfer pricing*. En Amann, Robert (ed.) *German Tax Guide*. Berlín, Kluwer Law International, pp. 285-285.
- BUSTOS BARAONA, Andrés y MUÑOZ PERDIGUERO, Marcelo (2017). *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 102 B, pp. 253-272.
- CANTUARIAS RUBIO, Rocío, MATUS FUENTES, Marcelo; MONTECINOS ARAYA, Jorge y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2020). Legislar sin datos: El problema de las reformas chilenas, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 8, pp. 157-171.
- CASAS FARIÁS, Patricio (2020). Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 7, pp. 54 - 81.
- CASAS FARIÁS, Patricio (2020). Servicios de Transporte Blue Limitada con Servicio de Impuestos Internos: Sobre el reforzamiento de la obligación de fundamentar los actos administrativos, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 8, pp. 138–155.
- CATTAN ESPINOSA Daniel (2022). Ravizza y Servera Ltda. con SII: el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable; primeras aproximaciones jurisprudenciales en Chile, *Revista de Derecho Tributario*, Vol. 11, pp. 143-164.
- CEA EGAÑA, José Luis (2021). *Derecho constitucional chileno*. Santiago: Ediciones UC, Tomo II.
- COLLET, Martin (2023). *Droit fiscal* (11ª ed.) París: Thémis.
- Comisión Europea (2023). *Proposal for a Council Directive on transfer pricing*. Estaburgo.
- CRUMBLEY, Donald Larry (1967). *Analysis of the Current Status of the Consolidated Return Election Under Federal Income Tax*. Disertación de doctorado Louisiana State University.
- Departamento del Tesoro Norteamericano (1918). *Regulations N° 41, relative to the War Excess Profits Tax imposed by the War Revenue Act*.
- DOMÍNGUEZ ÁGUILA, Ramón (2012): *Teoría general del negocio jurídico* (2ª ed.). Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- DONEGAN, Roy (2023). *Global Transfer Pricing. Principle and Practice* (5a ed.). Bloomsbury.
- DONETCH ULLOA, María Cristina (2023). Estudio de la normativa jurídica-tributaria que regula el precepto de empresas relacionadas, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*. Vol. 13, pp. 49-73.
- EGUÍA, José Luis (2013): *Precios de transferencia. Análisis técnico y metodológico para su aplicación en Chile*. Santiago, Thomson Reuters.

- FERNÁNDEZ OJEDA, Miguel (1924). *Rejimen tributario interno*. Santiago, Imprenta Fiscal de la Penitenciaría.
- FLORES DURÁN, Gloria (2017). Principios, procedimientos y procesos tributarios, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 2, pp. 8-42.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2006): *Las cosas incorporales en la doctrina y en el derecho positivo*(2ª edición). Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- HAMAEEKERS, Hubert (1995). An introduction to transfer pricing the American versus the European approach. VII Seminario Regional de Política Fiscal. CEPAL.
- HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (2006): “Los cánones o regalías en los convenios de doble imposición”, en Godoy F., Juan Pablo (coord.) Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición (Bogotá, primera Edición, Legis), pp. 337-385.
- HURTADO ARANEDA, Hugo (2011). Los métodos de precios de transferencia y el ingreso de Chile a La OCDE, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 38, (Nº 3), pp. 511-544.
- KOFLER, Georg y WITTENDORFF, Jens (2022). Assosieted enterprises. En Reimer, Ekkehart y Rust, Alexander (eds.) *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 5a ed. Wolter Kluwe, Vol. I, pp. 689-693.
- LABAS, Diana Renata. (2021). Transfer pricing. the nightmare of tax authorities and relevant E. U. case-law. *Cluj Tax Forum Journal*, 2021(3), pp. 208-219.
- LESPRIT, Eric (2017). France, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 102 B, pp. 365-367.
- LOBB, Alison y To, Ricky (2017). United Kingdom, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 102 B, pp. 811-825.
- LOVDAHL GORMSEN, Liza (2016). EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga, *Journal of European Competition Law & Practice*, Vol. 7, (6), pp. 369-382.
- MORAGA KLENNER, Claudio (2010). *Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración*. AbeledoPerrot, pp. 24-27.
- MORALES, Omar (2002). Transfer Pricing in Chile: A Comparison of the OECD Guidelines and U.S. Regulations, *University of Detroit Mercy Law Review*, Vol. 79, (Nº 3), pp. 415-432.
- OCDE (1979). *Transfer pricing and multinational enterprises*. París, OCDE Publications.
- OCDE (1984). *Transfer pricing and multinational enterprises. Three taxation issues*. París: OCDE Publications.
- OCDE (1995). *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. París: OCDE Publications.
- OCDE (2009). *Granting of Treaty Benefits with respect to the income of Collective Investment Vehicles y OCDE (1999) The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*.

- OCDE (2010) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. París: OCDE Publications.
- OCDE (2022). *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. París: OCDE Publications.
- ODINTZ, Joshua y RAHIM, Salim (2017). United States, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 102 B, pp. 827-828.
- OESTREICHER, Andreas (2017). Germany, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 102 B, pp. 387-388.
- Oficina de Estudios Tributarios, Dirección General de Impuestos Internos y el Ministerio de Hacienda (1957) *Estudio sobre tratados tributarios*.
- PÉREZ CALDERÓN, Lindor; Parga Gazitua, José y Pérez Calderón, Sergio (1966). *Reforma tributaria*. Editorial Jurídica de Chile.
- PÉREZ-COTAPOS Marín, Gerardo (2014). Métodos residuales de precios de transferencia y su aplicación bajo el artículo 41° E de la ley de la renta, *Revista de Estudios Tributarios* (11), pp. 9-61.
- PÉREZ-COTAPOS MARÍN, Gerardo y SILVA PALAVECINOS, Berta (2009). *Valorización de empresas: la aplicación práctica de una metodología*. Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- PRYZSUSKI, Martin; PAUL, Pallavi; SWANEVELD, Hendrik y OSORO, Charles (2005). Developed-country transfer pricing comparison. *Corporate Business Taxation Monthly* Vol. 6 (N° 11), pp. 11-35.
- PwC (2015). *International Transfer Pricing 2015/16*.
- RAMALLO MASSENET, Juan y PEÑUELAS REIXACH, Lluís (1991). General report, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 1, pp. 43-63.
- ROCHA, Sergio André (2017). General report, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 102 B, pp. 28-29.
- SALASSA BOIX, Rodolfo. (2012). El "Convenio de doble imposición" suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el "Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico". *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, (39), pp. 519-531.
- SALCEDO GABRIELLI, Claudio; MUÑOZ PERDIGUERO, Marcelo y BRAVO CATALÁN, Marcos (2018). *Precios de transferencia y BEPS*. Santiago, Thomson Reuters.
- SEGUEL MALAGUEÑO, Luis (2017): Fundación Solidaridad con SII. Comparabilidad y el artículo 35 de la ley sobre Impuesto a la renta, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 3, pp. 94-101.
- SOPTA, Martina; BILAS, Vlatka y JAKUPOVIC, Sanja (2021). Analysis of the Compliance of the Regulatory Framework of Transfer Pricing in the Countries of the European Union.

Economic and Social Development, International Scientific Conference on Economic and Social Development, N° 71, pp. 137-148.

TALUTTO, Debora de Souza Correa (2019). The future of profit splits. *Florida Tax Review*, 22(3), 724-754.

TEIXEIRA, Renata (2009). Tax Treaty Consequences of Secondary Transfer Pricing Adjustments, *Intertax*, Vol. 37, N° 8-9, pp. 449-472.

TILEY, John y LOUTZENHISER, Glen (2013). *Advance Topics in Revenue Law*. Oxford, Hart Publishing.

VÁSQUEZ C., Francisco Javier (1997). *El contrato de joint venture*. Santiago, Editorial Jurídica ConoSur.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018a). Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 4, pp. 51-52.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2018b). Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del código tributario. *Revista de Estudios Tributarios*, (18), pp. 63-97.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019). Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 5, pp. 126-165.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019). Gastos necesarios, crítica a una interpretación formalista, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 5, pp. 126-165.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2022a). El principio de neutralidad fiscal en fusiones y divisiones de sociedades, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 12, pp. 35-75.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2022b). Tasación, abuso y simulación en el proyecto de reforma tributaria del 2022, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 12, pp. 153-170.

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 5, pp. 166-205.

YRARRÁZAVAL COVARRUBIAS, Arturo (2012). *Diccionario jurídico-económico*. Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile.

Textos normativos

Código Tributario.

Decreto N° 137, de Relaciones Exteriores, de que promulga las líneas directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para empresas multinacionales revisión 2011, publicado el 16 de diciembre de 2015.

DFL N° 3, de Hacienda, de 1969.

DL N° 755, de Hacienda, de 1925.

Historia de la Ley N° 19.506 (en línea). Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/6658/>, [2024, 28 de marzo].

Historia de la Ley N° 19.840 (en línea). Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5884/>, [2024, 28 de marzo].

Historia de la Ley N° 20.630 (en línea). Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7559/>, [2024, 28 de marzo].

Historia de la Ley N° 20.780 (en línea). Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>, [2024, 28 de marzo].

Ley N° 20.899, publicada el 8 de febrero de 2016.

Ley N° 15.564, publicada el 14 de febrero de 1964.

Ley N° 20.630, publicada el 27 de septiembre de 2012.

Ley N° 20.780, publicada el 26 de septiembre de 2014.

Ley N° 21.047, publicada el 23 de noviembre de 2017.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Ley N° 4.113, publicada el 25 de enero 1927.

Ley N° 19.506, publicada el 30 de julio de 1997.

Ley N° 19.840, publicada el 23 de noviembre de 2002.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Leyes extranjeras

Ley del 31 de mayo de 1933, sobre medidas relativas al equilibrio presupuestario del ejercicio 1933, publicada el Diario Oficial de la Republica de Francia el 1 de junio de 1933.

Ley sobre Impuestos Extranjeros, del 8 de septiembre 1972 (Außensteuergesetz).

Finance Act 1915, sección 31(3) [en línea]. Recuperado en <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/5-6/89/enacted>, [2024, 28 de marzo].

Income and Corporation Taxes Act 1988 [en línea]. Recuperado en <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/36>, [2024, 28 de marzo].

Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [en línea]. Recuperado en https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/pdfs/ukpga_20100008_en.pdf, [2024, 28 de marzo].

Sentencias nacionales

Avery Dennison Chile S.A con SII (2021). Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 31 de marzo de 2021 (reclamo) RUC 16 9 0001493 0, RIT GR 16 00102 2016.

Avery Dennison Chile S.A. con SII (2022). Corte de Apelaciones de Santiago, 2 de mayo de 2022 (apelación), rol 99-2021, CL/JUR/15123/2022.

CHR Chile S.A. con SII (2022). Corte de Apelaciones de Santiago, 26 de enero de 2022 (apelación), rol 157-2019, CL/JUR/2488/2022.

Cintac S.A con SII (2013). Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 24 de octubre de 2023 (reclamo) RUC 21 9 0000862 2, RIT GR 15 00162 2021, cita Thomson Reuters CL/JUR/43575/2023.

Damco Chile SA con SII (2023). Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 30 de junio de 2023 (reclamo) RUC: 16 9 0000992 9; RIT: GR 17 00162 2016, cita Thomson Reuters CL/JUR/27952/2023.

Enzo Danke de la Harpe y otros con The Conservation Land Trust y otros (2013). Corte Suprema, 12 de junio de 2013 (casación en el fondo y en la forma), rol 2448-2010 cita Thomson Reuters CL/JUR/1239/2013.

Exportadora Pacífico Sur Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 24 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9.432–2015, cita Thomson Reuters CL/JUR/3395/2016.

Gloria del Carmen Campaña Astorga con SII (2015): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, 15 de julio de 2015 (reclamo) RIT: ES 06 00016 2015; RUC 15 9 0000468 8; cita Thomson Reuters CL/JUR/5883/2018.

Itochu Corporation con SII (2018). Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 9 de marzo de 2018 (reclamo), RIT N° GR 18 00386 2013, RUC N° 13 9 0001664 0.

Maderas Anchile Limitada con SII (2018). Corte Suprema, 11 de septiembre de 2018 (casación en el fondo), rol 49998-2016, CL/JUR/5189/2018.

Maderas Anchile Limitada con SII (2018). Corte Suprema, 11/09/2018 (casación en el fondo), rol 55092-2016, CL/JUR/5192/2018.

Natura Cosméticos S.A. con SII (2019). Corte de Apelaciones de Santiago, 4 de septiembre de 2019 (apelación), rol 192-2018, CL/JUR/5037/2019.

Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII (2017). Corte Suprema, 9 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol 18.483-2016.

Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII (2018). Corte Suprema, 16 de octubre de 2018 (casación en el fondo), rol 15.514-2017.

Sociedad Austral de Electricidad S.A. con SII (2019). Corte Suprema, 26 de septiembre de 2019 (casación en el fondo), rol 31.777-2017.

Suprema Chile Importadora y Exportadora Ltda. con SII (2024). TTA Tarapacá, 5 de marzo de 2024 (reclamo) RUC: 23 9 0000875 3, RIT: GR 02 00044 2023, cita Thomson Reuters CL/JUR/8354/2024.

The Conservation Land Trust con Fiordo Blanco S.A. (2003). Corte Suprema, 16 de enero de 2003 (protección), rol 64-2003, cita Thomson Reuters CL/JUR/3894/2003.

The Walt Disney Chile S.A. con SII (2021). Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 18 de octubre de 2021 (reclamo) RUC: 15 9 0001768 2/ RIT GR 17 00353 2015, CL/JUR/78061/2021.

TNT Express Chile Limitada con SII (2021). Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 29 de enero de 2021 (reclamo) RUC 16 9 0001060 9, RIT GR 17 00213 2016, CL/JUR/47846/2021.

Sentencias extranjeras

The Gramophone and Typewriter Ltd v Stanley (surveyor of taxes) [1908] 2 KB 89 CA.

Instrucciones administrativas

Anexo 3, Resol. Ex. SII N° 108, de 2019 [en línea]. Recuperado en https://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2019/reso108_anexo3.pdf, [2024, 28 de marzo].

Anexo 7, Resol. Ex. SII N° 96, de 2023 [en línea]. Recuperado en https://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2023/reso96_anexo7.pdf, [2024, 28 de marzo].

Dictamen CGR N° 26.403, de 1973.

Dictamen CGR N° 68.012, de 2012.

Circular SII N° 158, de 1976.

Circular SII N° 37, de 1984.

Circular SII N° 45, de 1984.

Circular SII N° 29, de 2013.

Circular SII N° 12, de 2015.

Circular SII N° 13, de 2022.

Circular SII N° 29, de 2022.

Resol. Ex. SII N° 94, de 2011.

Resol. Ex. SII N° 14, de 2013.

Resol. Ex. SII N° 101, de 2020.

Resol. Ex. SII N° 114, de 2022.

Oficio SII N° 3.709, de 1975.

Oficio SII N° 1.120, de 1987

Oficio SII N° 4.270, de 1999.

Oficio SII N° 264, de 2006.

Oficio SII N° 889, de 2001.

Oficio SII N° 945, de 2001.

Oficio SII N° 4.335, de 2005.

Oficio SII N° 264, de 2006.

Oficio SII N° 340, de 2010.

Oficio SII N° 1.418, de 2010.

Oficio SII N° 194, de 2011.

Oficio SII N° 608, de 2015.

Oficio SII N° 646, de 2015.

Oficio SII N° 1.826, de 2015.

Oficio SII N° 2.557, de 2015.

Oficio SII N° 2.473, de 2016.

Oficio SII N° 3.401, de 2016.

Oficio SII N° 550, de 2017.

Oficio SII N° 1.225, de 2017.

Oficio SII N° 694, de 2018.

Oficio SII N° 1.311, de 2018.

Oficio SII N° 591, de 2022.

Oficio SII N° 3.157, de 2023.

Otros

Biblioteca del Congreso Nacional (sin fecha). Informe de la participación de los señores diputados Lorenzini (jefe de delegación), Bauer, Díaz y el senador Lagos en la instancia parlamentaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD), llevada a cabo el miércoles 2 de octubre de 2013, en París, Francia, entregado a la Cámara de Diputados en la Sesión Ordinaria N° 87, del 19 de noviembre de 2013, Legislatura número 361.

ONU (2023). Seventy-Seventh Session, 25th meeting (AM). GA/EF/3579 [en línea]. Recuperado en <https://press.un.org/en/2022/gaef3579.doc.htm>, [2024, 17 de febrero].

SII (sin fecha) Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APA) [en línea]. Recuperado en https://www.sii.cl/servicios_online/1044-conoce_mas-4430.html OECD (2023). Chile Dispute Resolution Profile <https://www.oecd.org/tax/dispute/chile-dispute-resolution-profile.pdf>, [2024, 28 de marzo].