

C.A. de Santiago

Santiago, cuatro de julio de dos mil veinticuatro.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada.

Y se tiene además presente:

1º) Que en estos autos la contribuyente, CINTAC Chile S.A., formuló reclamo contra la Resolución Exenta Nro.170, de 30 de agosto de 2021, dictada por la Dirección Regional Poniente del Servicio de Impuestos Internos, que rechazó su solicitud de devolución de \$150.053.500 por concepto de pagos provisionales mensuales (PPM) para el año tributario 2018.

Lo anterior, producto del proceso de fiscalización sobre precios de transferencia por operaciones transfronterizas con personas naturales o jurídicas relacionadas, domiciliadas o residentes en el exterior, o con sus establecimientos permanentes, observando el Servicio las Partidas 1, 2 y 3 relativas a las condiciones pactadas y los valores pagados y/o cobrados por dichas operaciones, que estimó no ajustadas a valores de mercado para ese año tributario de acuerdo a lo establecido en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta y sus modificaciones legales vigentes, en lo concerniente al Impuesto Único, inciso primero, literal ii) del artículo 21, de la misma ley.

En lo que interesa, la sentencia rechazó el reclamo respecto de la Partida 1 pero lo acogió por la Partida 2, no siendo parte del actual debate la Partida 3.

Apelan ambas partes.

I.- Recurso de apelación de Cintac Chile S.A.:

2º) Que la Partida 1, tuvo por objeto que se acreditara la rentabilidad operacional de -092% informada por el contribuyente en la sección C denominada "información específica del declarante", en relación con la declaración jurada de precios de transferencia y de encontrarse éstos dentro de los rangos de mercado, acreditando y cuantificando la pérdida operativa, incluido el detalle de eventos extraordinarios y su efecto en las cuentas de balance que pudieron afectar el resultado de distribución o reventa.

Para ello se le pidió aportar la política general sobre operaciones con partes relacionadas de la compañía, señaladas en su memoria anual consolidada de 2017; los estados financieros individuales de Cintac S.A.,



Este documento tiene firma electrónica
y su original puede ser validado en
<http://verificadoc.pjud.cl>

Código: TYXXXXLESPX

respecto de la operación de ingresos por licencias, patentes o uso y goce de otros activos intangibles otorgados por el contribuyente local; indicar si la tasa de regalía del 2% por *know how* era un valor de mercado, aportando estrategia de empresas comparables, rango intercuartil e indicando si son comparables internos o externos; e informar los contratos que den cuenta de la operación, incluidas las facturas, declaraciones de salida (DUS), conocimientos de embarques, notas de crédito y débito asociados con la venta a su relacionada extranjera, seguros, comisiones y cuentas de balances.

3°) Que el requerimiento formulado para la partida antes mencionada, se enmarcó en lo preceptuado en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta para la tributación internacional, que prescribe, para el caso que el contribuyente no acredite que las operaciones trasfronterizas con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, que el Servicio, previa citación del artículo 63 del Código Tributario, puede determinar fundadamente los precios, valores o rentabilidades fijados en las operaciones revisadas por precios de transferencia, y practicar la liquidación de impuestos o los ajustes que correspondan sobre las diferencias que se determinen, las que se gravarán en el ejercicio en que el contribuyente realizó tales operaciones, con el Impuesto Único de 40%, establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

4°) Que lo referido tiene importancia porque la consecuencia de no cumplir la partida con los requisitos para ser considerado costo o en su defecto un gasto necesario para producir la renta, de conformidad con los requisitos de los artículos 30 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en la medida que se trate de una cantidad representativa de desembolso de dinero, puede afectar la tributación establecida en el artículo 21 de esa ley. En caso contrario, corresponde solamente su agregado a la determinación de la Renta Líquida Imponible, quedando afecto al Impuesto de Primera Categoría.

Ahora bien, si existieren cantidades pagadas, remesadas o abonadas en cuenta a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, respecto de servicios, regalías, intereses o cualquier otra forma de remuneración, respecto de las partidas señaladas en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por las cuales no se haya retenido y enterado oportunamente el



impuesto adicional conforme a el artículo 74 Nro.4, el Servicio puede proceder al entero del referido impuesto conforme a los artículos 79, 82 y 83 de esa misma ley; y determinar diferencias, si estas operaciones de compra no se transaron a valores o rentabilidad y condiciones de mercado, por las que se podría cobrar el Impuesto Único del artículo 21, inciso 1°, ii) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

5°) Que la discusión se centró en el contrato de *know how*, la validación del método elegido para el cálculo de los precios de transferencia, y su tasa; siendo esencial, dilucidar la tipología de empresa de este contribuyente ya que, según contrato de *know how* aportado, su actividad sería la de fabricante y comercializador de cañerías, tubos y perfiles de acero, pero de lo enviado al Servicio aparece que administra en forma centralizada los negocios de las filiales, es decir, tiene en realidad una actividad de inversión y financiamiento, por lo que fue requerido para explicar las entradas y salidas de dinero por operaciones con Argentina y Perú.

En definitiva, el método fue validado por el Servicio, pero no así la tasa a la cual asigna una rentabilidad del 5% que difiere del 2% de regalía calculada por la empresa.

El contribuyente afirmó en el reclamo, y luego como base de su recurso de apelación, que el Servicio no explica por qué fija la tasa en ese porcentaje, ni los motivos por los cuales descartan las tasas intermedias, agregando que se ha confundido lo que sería una prestación de servicios con un contrato de conocimiento práctico o *know how* porque no considera en el análisis las estructuras de costos asociados, que en su caso no existen, a diferencia de lo que sería para una empresa operativa que debe incurrir en gastos tales como sueldos, diseño, investigación, prueba, subcontratistas y otros, lo que explica la razonabilidad del cálculo que ofrece.

6°) Que sobre este aspecto, conviene tener en cuenta las Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Impositivas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, conocidas como Directrices OCDE, y que proporcionan una guía tanto para las empresas como para las autoridades fiscales, con indicaciones y sugerencias para determinar si los precios asignados entre partes relacionadas que son residentes de diferentes países guardan relación con aquellos que son cobrados entre partes



independientes, con el objeto de que cada país obtenga una justa participación en la base imponible de las empresas multinacionales. Así, por ejemplo en relación con el Principio *Arm's Length* o Principio de Plena Competencia, cuando dos empresas están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición, o dicho de otra manera, los miembros de un grupo multinacional deben ser tratados como entidades operativas separadas, en lugar de partes inseparables de una sola unidad de negocios, por lo que las relaciones comerciales que entre ellas se generen deben mantener el mismo principio de independencia que aquellas relaciones comparables realizadas entre partes no relacionadas. De este modo se consigue promover una neutralidad tributaria entre empresas asociadas e independientes, a fin de eliminar distorsiones basadas en la arbitrariedad que se puede generar entre empresas que tienen una propiedad común. (Los Métodos de Transferencia y el Ingreso de Chile a la OCDE, Hugo Hurtado Araneda, Santiago. www.scielo.cl).

7º) Que, según estas Directrices OCDE, para realizar un correcto análisis comparable deben tomarse en cuenta ciertos factores que pueden influenciar el precio, a saber: i) las características de los bienes y servicios; ii) las funciones realizadas por las partes, por ejemplo diseño, manufactura, ensamblaje, compraventa, investigación, publicidad, etc. debiendo tenerse en especial consideración los activos y riesgos asumidos, toda vez que por regla general, una mayor exposición de activos y riesgos lleva consigo una mayor expectativa de retorno; iii) los términos contractuales de la transacción, que incluye la determinación de cómo las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividen entre las partes ya que si las relaciones contractuales entre empresas asociadas son comercialmente razonables, dichos términos deberían ser respetados por la autoridad; iv) las circunstancias económicas que afectan la operación, tales como ubicación geográfica del mercado, su tamaño, nivel de competencia, poder de compra o costos de producción; y, v) las estrategias de negocios razonables de comportamiento aceptado para obtener mercados.



Como evidentemente la aplicación de estos métodos de precios de transferencia son complejos de utilizar, se ha incorporado el concepto de intercuartil que consiste en la exclusión del cuarto más alto y más bajo de los precios contemplados en el rango, siempre que estos precios cumplan un estándar similar de comparabilidad. Determinado el rango, si el precio está fuera de esos parámetros, se ajusta al punto porcentual cincuenta.

En cuanto al método, también es útil mencionar que los propuestos por la OCDE son CUP o PC, costo más margen, reventa, división de utilidad y transaccional de margen neto.

8º) Que en ese caso, no ha habido discusión acerca de la corrección en la elección que ha sido el CUP o PC (precios comparables) lo que significa que se determina el precio sobre la base de una comparación efectuada entre los bienes o servicios transferidos en una transacción relacionada y los bienes o servicios transferidos en una transacción independiente en circunstancias comparables. Las ventas y servicios comparables incluyen aquellos realizados entre la empresa asociada y un tercero independiente (comparables internos) y ventas realizadas entre dos partes independientes (comparables externos). El factor más relevante para este método es la similitud de los productos por lo que una transacción es comparable a otra si ninguna de las diferencias entre las empresas y transacciones comparadas puede materialmente afectar el precio, o si en caso de existir tales diferencias, puede realizarse ajustes que permitan eliminar los efectos de estas.

9º) Que, en esa dirección, Chile ha ido adaptando su legislación interna con la introducción de disposiciones especiales en el Párrafo 6º del Título II del Código Tributario a partir de la dictación de la Ley Nro.20.630, de 2012.

Por su parte, la Circular del Servicio de Impuestos Internos Nro.29, de 2013 –y sus actualizaciones– que instruye sobre las modificaciones efectuadas por esta ley, reproduce, a propósito de los análisis de comparabilidad, los mismos factores de las Directrices OCDE referidos precedentemente, esto es, atender a las características de los bienes o de los servicios, análisis funcional, cláusulas contractuales, circunstancias económicas, estrategias empresariales, así como también los métodos. Agrega también que “[...] el contribuyente puede acompañar, sin perjuicio de los demás antecedentes que puedan ser requeridos en la instancia de



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

10º) Que la sentencia en sus considerandos vigésimo sexto a trigésimo noveno analiza esta Partida 1, examinando en particular el contrato de *know how* con TUPEMESA (Perú) acompañado por la reclamante que da cuenta de haberse convenido el 2% de las ventas netas anuales; y también el informe de precios de transferencia realizado por Hill Consultores Ltda., en que se utilizó la información de 10 contratos comparables seleccionados con filtros cualitativos y cuantitativos, es decir, tipo de industria y mercados en que se desarrolla, objeto del contrato, base de cálculo de la regalía, funciones, activos y riesgos, concluyéndose que algunos de ellos (5) no cumplían las condiciones suficientes de independencia y comparabilidad, estableciéndose correctamente por el Servicio una nueva tasa de mercado, conforme al cálculo matemático que no se ha objetado.

11º) Que, en particular, sobre la estructura de costos asociados, que dada su inexistencia implicaría el menor porcentaje de 2% y que haría la diferencia más importante, lo cierto es que tampoco el contribuyente explica de qué manera habría acreditado ese aspecto a considerar, especialmente porque el contrato que acompaña –y sus *adendum*– dicen con claridad en la cláusula primera, punto 1.3 que “[...] el LICENCIANTE ha implementado con éxito diversos procesos de manufactura destinados a la elaboración de tubos laminados en frío, en caliente y galvanizados, así como diferentes tipos de perfiles utilizados en los más variados sectores de la economía [...] que el LICENCIATARIO se encuentra interesado en utilizar y aplicar en su proceso productivo con la finalidad de obtener una mayor eficiencia y calidad en sus productos. En la estipulación segunda, punto 3.1 que “[e]l LICENCIANTE se



obliga a proporcionar al LICENCIATARIO el KNOW HOW y todas las informaciones sobre los procesos antes indicados y a comunicarle sus experiencias, así como los métodos que aplica, inclusive los secretos de fabricación”. Especificándose en los puntos 3.2, 3.3, 3.4 y 3.5 que estas obligaciones del licenciante incluyen entrega de manuales, catálogos y normas internas, comunicar oportunamente toda información complementaria, supervisar la correcta aplicación y utilización de *know how* hasta la puesta de los procesos de manufactura, instruir y adiestrar a los trabajadores del licenciario en sus mismas instalaciones o desde sus oficinas lo que realiza por medio de empleados u otras personas naturales hasta por 183 días en un periodo de doce meses.

12º) Que de esta descripción se sigue que no se trata solamente de la entrega de manuales o documentos relativos a los procesos, sino que, en efecto, hay una supervisión directa y a través de personal especializado en el lugar de manufactura, con lo que debe desvirtuarse la tesis del reclamante que minimiza la ejecución de este contrato. Por lo que en definitiva, debe desecharse el recurso de apelación que dicha parte ha presentado.

II.- Apelación del Servicio de Impuestos Internos:

13º) Que sobre la Partida 2, esta dijo relación con la acreditación de las operaciones informadas en el código 111 de la Declaración Jurada sobre Precios de Transferencia, con el fin de determinar si cumplían con el Principio de Plena Competencia, ya que se trata –como se ha indicado– de empresas extranjeras relacionadas domiciliadas en Argentina y Perú; todo, con el propósito de efectuar una revisión que permitiera decidir la aplicación del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Este examen involucra elementos acerca de la veracidad y naturaleza de los montos, la razonabilidad de las operaciones que dan origen al resultado operativo obtenido por el contribuyente en el año tributario bajo revisión y si éstos obedecen a valores normales de mercado. En particular, por la operación de intereses percibidos o devengados en los créditos de financiamiento con Tubos de Acero S.A. (Argentina) por \$46.452.821 y con Tubos y Perfiles Metálicos S.A. (Perú) por \$193.789.929. Se aportaron al respecto, contratos de cuenta corriente mercantil y antecedentes sobre el origen y necesidad del endeudamiento, así como detalle de la liquidación de dichas cuentas, entre otros.



14º) Que, en lo que interesa al recurso, la sentencia en sus motivos cuadragésimo cuarto a cuadragésimo noveno, hace acopio de la situación diferenciada en las empresas extranjeras pero no con argumentos caprichosos sino derivados de instrumentos de medición estatales.

15º) Que no se trata entonces de vicios de procedimiento –inexistentes por lo demás– los que llevaron a desechar la nulidad de derecho público incoada por el contribuyente en lo principal del reclamo, sino que la razón por la cual el tribunal estima la Partida 2 como falta de fundamento, deriva de su falta de sustento material, asunto de suyo diferente. Lo que no resulta desvirtuado en el escrito de apelación del Servicio, motivo por el cual el recurso no puede ser acogido.

En consecuencia, por estas consideraciones, normas legales citadas y visto lo dispuesto en el artículo 140 del Código Tributario, **se confirma** la sentencia en lo apelado de veinticuatro de octubre de dos mil veintitrés dictada por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de esta ciudad en el RUC 21-9-0000862-2, RIT GR-15-00162-2021.

Regístrese y devuélvase.

Redactó la ministra (S) señora Poza.

Rol Tributario N°379-2023.-



Este documento tiene firma electrónica
y su original puede ser validado en
<http://verificadoc.pjud.cl>

Código: TYXXXXLESPX

Pronunciado por la Undécima Sala de la C.A. de Santiago integrada por los Ministros (as) Miguel Eduardo Vazquez P., Romy Grace Rutherford P. y Ministra Suplente Lidia Poza M. Santiago, cuatro de julio de dos mil veinticuatro.

En Santiago, a cuatro de julio de dos mil veinticuatro, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.



Este documento tiene firma electrónica
y su original puede ser validado en
<http://verificadoc.pjud.cl>

Código: TYXXXLESPX