

LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS EN CHILE

ÁLVARO BENAVIDES SÁNCHEZ⁶⁴

RESUMEN

El mecanismo de prevención de disputas en materias de precios de transferencias por excelencia son los Acuerdos Anticipados de Precios (APA). Desde su introducción en la legislación chilena por la Ley N°20.630 en 2012, la experiencia ha sido muy limitada, al contrario de otras jurisdicciones en que se han masificado y han constituido fuente de certeza jurídica para sus economías. El propósito de este trabajo es analizar la regulación de los APA en Chile y compararlo con las mejores prácticas internacionales y recomendaciones del Plan BEPS, para concluir en posibles mejoras que puedan potenciar el uso de esta herramienta.

PALABRAS CLAVES: Precios de Transferencia, Prevención de disputas, Acción 14 Plan BEPS.

INTRODUCCIÓN

Día a día las empresas multinacionales o EMN, se enfrentan a la aplicación de reglas de precios de transferencia (PT) sobre sus transacciones entre empresas relacionadas por las distintas jurisdicciones en las que operan. Una disparidad en la aplicación de dichas normas entre dos jurisdicciones puede llevar a las EMN a una doble tributación económica.

⁶⁴ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Magíster en Tributación, Universidad de Chile. LLM in International Tax Law, King's College London. Advance Diploma in International Taxation (ADIT) certificación profesional del Chartered Institute of Taxation of London (CIOT). Profesor de Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad Mayor. Profesor del curso de Entorno Legal de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Profesor del Magister en Dirección Tributaria de la Escuela de Negocios de la Universidad Viña del Mar. Actualmente abogado asociado del estudio Guerrero Olivos.

Dicho esto, no debería ser una sorpresa el aumento del número de disputas entre contribuyentes y administraciones tributarias en un tema tan complejo como éste.

En este contexto, una gran cantidad de jurisdicciones han incorporado normativa para regular las operaciones entre partes relacionadas transfronterizas basadas en el principio de plena competencia^{65,66} (en adelante, “ALP” siglas de su traducción al inglés *Arm’s Length Principle*).

Respecto a este principio, no hay un mecanismo preciso ni unificado que sea aplicable a todos los casos para determinar las condiciones de plena competencia (incluido el precio) de las transacciones intragrupo transfronterizas. De lo anterior, solo podemos concluir que los PT no son una ciencia exacta y la posibilidad de disparidad de criterios es alta.

Las autoridades tributarias son soberanas en su jurisdicción para aplicar las regulaciones de precios de transferencias de acuerdo a su experiencia y práctica. Al mismo tiempo, los recientes desarrollos en la arena de la tributación internacional muestran que los países están cada vez más dispuestos a cooperar para mejorar sus relaciones económicas, consecuencia de lo anterior son sustanciales esfuerzos de cooperación administrativa y la promoción del desarrollo del comercio y los negocios entre dos o más estados.

En este escenario, no es sorprendente que los PT se hayan convertido en un gran campo de cooperación y creación de mecanismos para balancear los derechos a cobrar impuestos entre las distintas jurisdicciones en que operan las EMN de acuerdo con la actividad económica desarrollada en cada estado.

El proyecto BEPS de la OCDE destina una gran parte de su trabajo al desarrollo de reglas de PT. Lo anterior se cristalizó con la publicación de los reportes finales de las acciones 8-10 (los reportes finales BEPS)⁶⁷. Por otro lado, la acción 13 de BEPS estableció recomendaciones a las obligaciones de reporte de información de los contribuyentes en materias de PT, recomendando el establecimiento de la obligación de presentar el Archivo Maestro, el Reporte local y el Reporte País por País. El resultado de los reportes finales BEPS fueron incluidos en las directrices de PT publicadas en julio de 2017 por la OCDE (las nuevas directrices de PT).

Uno de los enfoques importantes del trabajo de la OCDE, se relaciona con resolver conflictos y diferencias de caracterizaciones que puedan surgir en la fiscalización de PT entre las administraciones tributarias de los distintos países.

⁶⁵ Article 9, OECD (2017), Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁶⁶ Conocido en inglés como el “Arm’s Length Principle”.

⁶⁷ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with value creation, Actions 8-10-2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

Con el objetivo de resolver conflictos, las administraciones tributarias y las EMN han encontrado puntos de convergencia.

Los acuerdos en temas tan técnicos como los PT, que a su vez involucran importantes montos de dinero por las diferencias que se pueden potencialmente producir, hace que sea imperativo realizar los máximos esfuerzos posibles para prevenir estas disputas (o en último caso mitigarlas) disminuyendo así el riesgo de conflictos, que la experiencia en general nos ha dicho pueden ser largos y complejos.

En este trabajo, me referiré a el mecanismo por excelencia de prevención de disputas en materias de PT, los Acuerdos Anticipados de Precios (en adelante “APA” por sus siglas en inglés *Advance Pricing Agreements*).

El concepto de prevención de disputas apunta a anticipar situaciones confrontacionales entre contribuyentes y administraciones tributarias acerca de la correcta aplicación del ALP.

Por ejemplo, una EMN inicia un proceso de restructuración empresarial que envuelve las distintas capas de distribución de su cadena de proveedores. Como resultado de la restructuración, todas las entidades del grupo que actúan como distribuidores en Sudamérica, pasan de ser distribuidores plenos a distribuidores de bajo riesgo. Lo anterior produce que se disminuyan los márgenes de utilidad las entidades distribuidoras en Sudamérica, pues en el nuevo modelo de negocios soportan menos riesgos y realizan menos funciones.

Este tipo de transacciones intragrupo son comúnmente sometidas al escrutinio de las administraciones tributarias. Por esto, es mejor develar todas las consideraciones de PT que fundamentan esta reorganización en forma previa, haciendo uso de este mecanismo de prevención de disputas en lugar de discutirlos en el ambiente confrontacional de una fiscalización de PT.

El marco teórico contemplado para el uso de estas medidas preventivas responde a directrices adoptadas a nivel internacional (UN, OCDE y UE).

I APAS, ¿QUÉ SON Y CÓMO FUNCIONAN?

El APA como instrumento legal ha sido estudiado extensamente en la literatura de las publicaciones de las instituciones internacionales. En particular, la más relevante contribución a la clarificación del concepto de APA se puede encontrar en los siguientes documentos oficiales:

- Las Directrices de la OCDE en Acuerdos Anticipados de Precios bajo el Procedimiento bajo el procedimiento de acuerdo mutuo de 1999.
- Las Directrices de la Comisión de la Unión Europea para Acuerdos Anticipados de Precios dentro de la UE.
- Las Directrices de PT de la OCDE de 2017

- El Manual de PT para países en desarrollo de las Naciones Unidas (en adelante NU)

Las directrices de la OCDE de PT definen APA como un “*un acuerdo que determina en forma anticipada respecto a transacciones entre empresas relacionadas, una serie de criterios para la determinación de los precios de transferencia de esas transacciones por un período fijo de tiempo*”⁶⁸.

Dicho de otra forma, un APA es muy similar a un acuerdo contractual con la gran diferencia que, en este caso, una parte es el contribuyente y la otra es el Estado representado por la administración tributaria.

El manual de PT para países en desarrollo de las NU no provee una definición explícita de lo que es un APA. Sin embargo, determina que un APA provee un “*acuerdo respecto a la metodología de PT para los futuros años*”⁶⁹ mientras que también puede referirse a años pasados.

El análisis de las definiciones recién expuestas, primariamente nos permite distinguir algunas características específicas de los APA como:

- Que el acuerdo es concluido entre un contribuyente y la administración tributaria.
- Que el objeto del acuerdo es la metodología para la determinación de los PT.
- Que el alcance del acuerdo se puede extender a ciertas transacciones transfronterizas entre empresas relacionadas.
- Que el acuerdo tiene un límite de tiempo y es vinculante para cierto período específico hacia futuro y con alguna aclaración hacia el pasado.

Para resumir todos los elementos de un APA, se podría definir como un instrumento legal doméstico, similar a un contrato entre privados, que suscriben los contribuyentes (y sus entidades relacionadas no residentes) por un lado, con la administración tributaria de la jurisdicción del contribuyente (y la administración tributaria de la jurisdicción de la entidad relacionada con que realiza la transacción, eventualmente) por el otro lado.

Una de las características principales de los APA son las asunciones críticas, como por ejemplo la identificación del criterio apropiado para el precio de un grupo de transacciones entre el contribuyente y sus partes relacionadas por un período fijo de tiempo en el futuro o por períodos pasados.

⁶⁸ Traducción hecha por el autor.

⁶⁹ UN (2017), Practical Manual Transfer Pricing for Developing Countries, New York. <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf> (en adelante Manual de PT de las UN).

II TIPOS DE APAS Y SUS VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Dependiendo del número de administraciones tributarias involucradas en un APA estos acuerdos se pueden clasificar en:

- Unilaterales
- Bilaterales
- Multilaterales

Un APA unilateral es aquel suscrito entre un contribuyente y la administración tributaria de un país donde está sujeto a impuestos. Por otro lado, un APA bilateral es aquel que involucra a tres partes, el contribuyente, su parte relacionada(s), la administración tributaria del país de origen y la administración tributaria de la jurisdicción donde está sujeta a impuesto su parte relacionada. Finalmente, un APA multilateral, es el acuerdo entre contribuyentes y la administración tributaria de su país de residencia y más de una administración tributaria extranjera.

La gran ventaja de un APA unilateral es que es menos complejo comparado con los otros tipos de APA. Este tipo de APA está limitado a una jurisdicción, por lo que la administración tributaria no requiere coordinar su decisión con las administraciones tributarias donde las entidades relacionadas están ubicadas.

La recién mencionada ventaja, es altamente desproporcional comparada con las desventajas que tiene este tipo de APA en relación a los APAs bilaterales o multilaterales.

El APA unilateral es vinculante solamente en una jurisdicción, por lo tanto, la jurisdicción donde reside su entidad asociada no tiene obligación alguna de aceptar la metodología acordada mediante un APA unilateral en otra jurisdicción. Dicho esto, si bien un APA unilateral minimiza el riesgo de disputas en un estado, no garantiza al contribuyente que sus PT no sean objeto en la segunda jurisdicción. De suceder lo anterior, eventualmente el contribuyente todavía tendría el procedimiento de acuerdo mutuo (en adelante “MAP”⁷⁰) para resolver la disputa en el segundo estado⁷¹. Sin embargo, analizándolo objetivamente es difícil que una administración tributaria esté dispuesta a cooperar para resolver una disputa vía MAP, cuando hay un APA vinculante vigente.

⁷⁰ Por su nombre en inglés “*Mutual Agreement Procedure*”. Es el procedimiento contemplado en el art. 25 de los CDTI basados en el modelo de la OCDE al que pueden acudir los contribuyentes cuando no está recibiendo un tratamiento tributario de acuerdo a lo que indica el tratado por uno de los estados o cuando se produce una doble tributación que no está resuelta expresamente por el mismo.

⁷¹ De tener vigente un CDTI entre ambos estados que incluya este procedimiento.

Al mismo tiempo, APAs bilaterales o multilaterales coordinados y acordados entre las autoridades tributarias de dos o más jurisdicciones respectivamente, tienen un efecto vinculante para todas las administraciones tributarias involucradas.

La gran ventaja de este tipo de APAs es que incorporan una especie de MAP en una etapa cuando aún no hay disputa. Por lo mismo, contrario al concepto tradicional de MAP, en estos APAs las autoridades tributarias tienen que bilateral o multilateralmente cooperar en forma anticipada, para acordar de forma satisfactoria la metodología de PT, evaluando comúnmente los hechos que son la base de las transacciones. En conclusión, estos tipos de APAs minimizan la posibilidad de doble tributación económica de las transacciones entre partes relacionadas.

Tanto la OCDE como las NU han expresado su apoyo a este tipo de APAs. La OCDE señala que *“el enfoque bilateral es mucho más factible para asegurar que los acuerdos reducirán el riesgo de doble tributación ya que será aplicable a todas las administraciones tributarias y contribuyentes involucrados, y proveerá más certeza a los contribuyentes”*⁷². Por otro lado, el Manual de PT de las NU resalta las mismas preocupaciones indicadas previamente indicando que *“mientras haya acuerdos anticipados en aspectos claves de PT, ningún país enfrentará la posibilidad de devolver impuestos ya cobrados”*⁷³.

Las directrices de la Comisión de la UE toman en cuenta aspectos específicos del mercado de la UE, en principio, solo se refieren a APAs bilaterales y multilaterales como herramientas efectivas para la mitigación de la carga administrativa asegurando la certeza para los contribuyentes.

III PROGRAMAS DE APAS

En 2014 la OCDE completó el proyecto BEPS. En la Acción 14 de este proyecto se reconoció a los programas de APAs bilaterales como una práctica no vinculante que aseguraba una oportuna, efectiva y eficiente resolución de disputas respecto tratados para evitar la doble tributación, pues proveen una mayor certeza para ambas jurisdicciones partes del tratado, disminuyendo las posibilidades de doble tributación mediante un enfoque proactivo para prevenir disputas de PT.

Hoy en día los PT han desatado una *“guerra tributaria global”* por recolectar impuestos entre las distintas jurisdicciones⁷⁴. En esta guerra, los contribuyentes juegan a perder ya que sufren las cargas del escrutinio, multas y obligaciones formales que deben cumplir por los requerimientos de PT de las distintas administraciones tributarias de las jurisdicciones en que operan.

⁷² OECD TP Guidelines (2017), at para.4.141 at p. 2016.

⁷³ Manual de PT de las UN (2017), at para. C.4.4.24.

⁷⁴ CALDERÓN, J. M. *Advance Pricing Agreements: a Global Analysis*, Kluwer Law International, 1998, p. 18.

Para prevenir esta distorsión al comercio internacional, potenciar el crecimiento de la economía de los países y la cooperación económica de los estados, varias administraciones tributarias han tendido a adoptar programas de APAs como una de sus herramientas de cooperación, minimizando de esta forma el riesgo de conflictos en el área de PT. Estos programas de APAs, se refieren en principio a solicitudes de APAs bilaterales y multilaterales.

Ejemplo

La administración tributaria australiana, *Australian Taxation Office* (ATO) reconoce el programa de APA como una parte importante de su programa de cumplimiento. India en el año 2012 lanzó su programa de APAs y el programa de APAs bilaterales de Irlanda entró en vigencia el 1° de julio de 2016.

Muchas otras jurisdicciones han seguido este ejemplo desarrollando la idea de cooperación económica en materia de PT.

En un ejemplo más cercano la administración Tributaria peruana recientemente ha expresado su decisión de relanzar su programa de APAs para hacerlo más atractivo a las empresas⁷⁵.

La intención de hacer lo anterior, ha sido acompañada con un considerable aumento a las fiscalizaciones de PT. La SUNAT realizó aproximadamente 50 fiscalizaciones de PT en 2018 con un resultado de ajustes de PT por US\$270 millones. El número de fiscalizaciones de PT se espera aumente en un 60%, alcanzando las 80 en 2019.

De la mano con el aumento de fiscalizaciones la SUNAT ha aumentado sustantivamente su equipo de PT, contratando varios profesionales del sector privado. El enfoque principal de estas fiscalizaciones ha sido los servicios intragrupo, las transacciones financieras y de commodities, esto adicionalmente al foco habitual en distribuidores de bajo riesgo que habían tenido en los años anteriores.

El hecho que la SUNAT haya aumentado las fiscalizaciones de PT produjo la consecuencia que su programa de APAs se hiciera más atractivo, esto debido a que el aumento de las fiscalizaciones de PT, hace más latente el riesgo de ajustes y en consecuencia que el programa de APAs es una buena opción para eliminar o mitigar el riesgo.

⁷⁵ <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-advance-pricing-arrangement-series-americanas>.

IV APAS EN CHILE

Los APAs fueron introducidos por la Ley N°20.630 de 2012 en el art. 38 N°7 (hoj art. 41E N°7), de la LIR, D.L. N°824 de 1974.

El anuncio de la época fue con grandilocuencia, en el sentido que Chile adoptaba un estándar internacional de cooperación entre contribuyentes y administraciones tributarias, que ayudaría al país a dar mayor certeza jurídica a las EMN que vinieran a establecerse a Chile.

A 7 años de su introducción en nuestra legislación, la aplicación práctica es cercana a cero. Según estadísticas del SII a junio de 2019, en 7 años de vigencia de la norma se han iniciado apenas 6 procedimientos de APA, de los cuales 4 han sido unilaterales, 2 bilaterales y ninguno multilateral. De los 6 procedimientos iniciados, ninguno ha terminado en un acta de acuerdo.

Los datos no admiten dos lecturas, los APAs en Chile no tienen aplicación práctica y su regulación tiene falencias que en Chile le impiden se convierta en una herramienta de certeza jurídica

La regulación específica y procedimental de los APAs se encuentra en la Resolución N°68 de 2013 del SII (en adelante, “la Resolución 68”), que define los requisitos, etapas y plazos del proceso de APAs.

Por otro lado, cuando el APA trate sobre la importación de mercancías, deberá ser suscrito en conjunto por el SII y el SNA, de acuerdo al procedimiento establecido en la Res. Ex. N°64 del 24 de marzo de 2016 del Ministerio de Hacienda (en adelante, la “Resolución 64”).

Esta regulación busca evitar que respecto de una misma importación de mercancías, y como consecuencia no sólo de la intervención de distintos Servicios del Estado, sino que de la aplicación de normas legales relativas a valoraciones aduaneras y determinación de PT para los fines de la LIR, se llegue respecto del mismo administrado a la determinación de precios, valores o rentabilidades sustancialmente distintos.

Para la efectiva coordinación del SII y SNA en este tipo de APAs, los servicios emitieron una resolución conjunta, Res. Ex. SII N°54 y Res. Ex. SNA N°3637 de 2016 (en adelante, la “Resolución 54”).

Dicha resolución conjunta que establece instancias de coordinación entre ambas instituciones para evaluar las solicitudes de los contribuyentes y determinar en forma conjunta su aceptación o rechazo.

En vista de lo anterior, parece interesante analizar las mejores prácticas internacionales y hacer un comparativo de éstas, principalmente con las regulaciones de la Resolución 68, y así develar las razones de por qué los APAs no funcionan en Chile y concluir en posibles mejoras a la regulación que la conviertan en una herramienta real de certeza jurídica para los contribuyentes chilenos y el SII.

V OBJETIVOS DE LA CONCLUSIÓN DE APAS Y EXPECTATIVAS MUTUAS DE COOPERACIÓN

Como bien dijimos al principio de este trabajo, un APA es muy parecido a concluir un contrato con la diferencia que en estos acuerdos una parte es el fisco. Dicho lo anterior, en toda negociación contractual es necesario que ambas partes tengan claro su objetivo y que actúen de buena fe para cooperar en pos de alcanzar un acuerdo que sea beneficioso para ambas partes de acuerdo a sus objetivos.

Un APA es una herramienta beneficiosa tanto para contribuyentes como para administraciones tributarias. Cada parte del acuerdo persigue sus propósitos y objetivos y tiene expectativas de un procedimiento de cooperación mutua.

El contribuyente que inicia un proceso de APA tiene como objetivo asegurar la certeza y estabilidad de la planificación de su negocio, previniendo costosas y largas disputas con administraciones tributarias y minimizando el riesgo de doble tributación económica como resultado de las distintas apreciaciones de las autoridades tributarias. Finalmente, un objetivo que últimamente aumenta cada vez más en importancia para las EMN es minimizar el riesgo reputacional de ser sindicada como una empresa que no cumple con sus obligaciones tributarias.

Al mismo tiempo, las autoridades tributarias también podrían estar dispuestas a cooperar en un proceso de APA, principalmente por las ventajas que presenta este proceso en comparación a otras herramientas. Los APAs previenen a la administración tributaria de involucrarse en largas disputas de resultados inciertos, las que al final pueden haber sido en vano de no resultar exitosas. Por otro lado, es también atractivo para resolver el problema de la falta de información o la consecuente mala interpretación de los hechos bases de las transacciones mejorando la comunicación entre contribuyentes y autoridad tributaria y fortaleciendo la cooperación económica entre las autoridades tributarias de las jurisdicciones de las empresas relacionadas involucradas en la transacción.

Chile

Al respecto en la Resolución 68 no se establecen los objetivos, expectativas y obligación de cooperación mutua entre las partes, lo que sin duda hace que, válidamente, provoque que el contribuyente desconfíe de acercarse al SII a negociar un APA, pues quién quiere negociar con alguien respecto del cual no sabemos si hará un esfuerzo por llegar a un acuerdo.

Al respecto en la Resolución 64 sólo establece como objetivo en los APAs sobre importación de mercancías evitar que, respecto a un mismo contribuyente, se determinen distintos precios o rentabilidades por aplicación de las normas de PT por parte del SII y valorizaciones aduaneras por parte del SNA.

Finalmente, la Resolución 54, solo establece como objetivo la instauración de instancias de coordinación para dar cumplimiento a las Resolución 64.

VI ASPECTOS PROCEDIMENTALES

Doctrinalmente en el proceso completo de APA se pueden distinguir 5 etapas:

1. Consulta previa
2. Solicitud formal de APA
3. Evaluación y negociación de APA
4. Acuerdo formal de APA
5. Etapa de monitoreo y cumplimiento

Los aspectos procedimentales están regulados por legislación local. Sin embargo, estas son las tendencias generales de una revisión de las prácticas respecto a los APAs en distintos países.

*1. Consulta Previa*⁷⁶

En principio, las autoridades tributarias recomiendan a los contribuyentes a solicitar reuniones de consulta previa antes de hacer una solicitud formal de APA. En esta etapa, un contribuyente o su agente puede contactar la administración tributaria para discutir cualquier punto que tenga relación con una solicitud del APA en forma individual. Se trata de una discusión informal que apunta a mejorar la eficiencia del proceso de APA.

En particular, en la consulta previa, la autoridad tributaria está dispuesta a pre-evaluar si en las circunstancias descritas son apropiadas para un APA en el caso particular y cuáles son las probabilidades de alcanzar un acuerdo, así como también determinar los requisitos formales para la admisibilidad de una solicitud formal de APA en el caso particular y el alcance de la información que se le requerirá aporte al contribuyente para el proceso de APA⁷⁷.

Para los contribuyentes, la consulta previa es una oportunidad de obtener información detallada del procedimiento de APA y discutir preocupaciones que puedan tener acerca de la revelación de información confidencial del contribuyente, así como también conocer la posición de la autoridad tributaria y su disponibilidad para cooperar con el proceso.

Para la efectividad de la consulta previa, sin importar cuál sea el resultado de ésta, los contribuyentes deben proveer a la administración tributaria con cierta información acerca de sus actividades en esta etapa.

⁷⁶ C2. PARAS 29-33 p. 408, Annex to OECD TP Guidelines (2017).

⁷⁷ Por ejemplo, la extensión del análisis funcional de las empresas afiliadas, identificación, selección y ajuste de comparables, y la necesidad del alcance de análisis del mercado, industria y localización geográfica.

La información puede incluir las partes involucradas en la información en la transacción entre partes relacionadas, el período y transacciones a cubrir por el APA, la propuesta de metodología de PT, así como cualquier requerimiento de alguna autoridad tributaria extranjera⁷⁸ y los países involucrados. Lo anterior, se materializa típicamente por los contribuyentes presentando un memorándum para discusión delineando los mencionados tópicos para que sean analizados⁷⁹.

Al mismo tiempo, las recomendaciones internacionales ofrecen una oportunidad al contribuyente para que la consulta previa sea llevada delante de forma anónima⁸⁰.

Sin embargo, el alcance de la información sobre las transacciones y sus actividades debiera ser suficiente para tener una conversación significativa con las autoridades tributarias.

La forma de estas reuniones preliminares depende de la costumbre y la práctica de las autoridades tributarias. Por ejemplo, la autoridad tributaria de Irlanda (*Irish Tax and Custom Revenue*), en sus directrices sobre APAs bilaterales señala que *“recomienda fuertemente que las discusiones preliminares no sean conducidas en forma anónima. Reconociendo que las recomendaciones internacionales señalan que las discusiones preliminares puedan llevarse adelante en forma anónima, la administración tributaria estará dispuesta a realizarlo solo de manera excepcional, considerando llevar adelante la consulta previa en forma anónima. Sin embargo, no se aceptará a un contribuyente a un programa de APA hasta que la identidad de dicho contribuyente sea conocida”*.

Para las autoridades tributarias, la consulta previa es útil para evitar trabajo innecesario cuando es claro que el caso no es apropiado para un APA. Las autoridades tributarias, en esta etapa preliminar, pueden también intercambiar información con otras administraciones tributarias que puedan estar involucradas para determinar si cooperación bilateral o multilateral es posible, y así poder llegar a un acuerdo sobre los PT de un contribuyente determinado.

Chile

La Resolución 68 no contempla formalmente esta etapa y la regulación del proceso comienza con la presentación formal de la solicitud de APA.

La no existencia de una etapa de consulta previa tiene la evidente desventaja, de no haber para el contribuyente la posibilidad de tener un tanteo previo, que le permita formarse una cierta idea de si es posible o no avanzar hacia un acuerdo o si los criterios son tan dispares que, el involucrarse en un proceso de APA será incluso más costoso y largo que una posible fiscalización. Para ponerlo en otras palabras, con la regulación actual el contribuyente se expone totalmente al

⁷⁸ <https://www.revenue.ie/en/companies/documents/apa-programme-guidelines.pdf> at p.40 para. 11.

⁷⁹ Párrafo 32, Anexo a las OECD TP Guidelines (2017).

⁸⁰ *Ibíd.*

iniciar un proceso de APA con el SII, institución que en siete años no ha logrado firmar una sola acta de acuerdo, objetivamente no parece ser un escenario muy atractivo para los contribuyentes a la hora de evaluar esta opción⁸¹.

Además, el SII no ha lanzado nunca un programa de APAs a nivel comunicacional, ni ha formado un equipo específico que se encargue de estas iniciativas, lo que hace que las expectativas de cooperación, al menos en el papel no sean auspiciosas para los contribuyentes.

Tampoco le permite al contribuyente tener una percepción más específica respecto de la información que será necesaria compilar para poder progresar en el APA, ni se le permite hacer alcances respecto a información confidencial que deberá revelar que pueden ser claves en su negocio.

Sin perjuicio de lo anterior, y de que no existe instancia previa formalizada, el SII a través de sus autoridades ha invitado a los contribuyentes y asesores a hacer una consulta previa antes de iniciar un proceso de APA.

Lo anterior ha sucedido de manera informal y no es de público conocimiento, el hecho de no ser una etapa del procedimiento formal de APA, ni tener formas o requisitos a los cuales ceñirse, hace en opinión de este autor, que no tenga la efectividad de una etapa de consulta previa formalizada como las que hemos descrito en otras jurisdicciones, pues cuando no hay reglas establecidas el espacio para arbitrariedades es mayor.

2. *Solicitud formal de un APA*

En el caso que en la etapa de consulta previa se considere que trata de un caso apropiado para un APA, el contribuyente deberá hacer una solicitud formal de APA ante la autoridad tributaria.

La solicitud de APA debe ser realizada ante la autoridad competente en la jurisdicción del contribuyente. Si el contribuyente solicita un APA bilateral o multilateral, en ese caso, puede ser también responsable de presentar solicitudes de APA ante las autoridades tributarias correspondientes que pretende estén involucradas en el proceso. Mas aún, las autoridades tributarias pueden solicitar las copias de las solicitudes de APA y toda la documentación proveída en la solicitud por una empresa relacionada no residente si ambas jurisdicciones tienen un convenio para evitar la doble tributación o de intercambio de información vigente.

El período a cubrir por el APA será indicado por la ley local por ejemplo “antes de comenzar el primer año tributario cubierto por el APA”⁸².

⁸¹ Información obtenida vía solicitud de acceso a la información pública de la Ley N°20.285, respuesta recibida el 19 de julio de 2019, folio AE006W50016677.

⁸² Irish Tax and Customs, Bilateral Advance Pricing Agreement Guidelines, Revenue Operational Manual, September 2016, <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/documents/apa-programme-guidelines.pdf>.

En principio, la solicitud debería ser hecha lo más pronto posible en relación a los períodos se pretende sean cubiertos por el APA y prontamente luego de la consulta previa⁸³. Cuando las regulaciones de los APAs proveen diferentes espacios de tiempo en las diferentes jurisdicciones, el contribuyente es responsable de asegurarse que todas sus solicitudes sean presentadas a tiempo.

El contenido de la solicitud de APA debe consistir en toda la información de los hechos y circunstancias relevantes para la transacción. Las regulaciones domésticas pueden requerir al contribuyente entregar una propuesta detallada del APA, en cuanto a su forma y contenido en la etapa de consulta previa⁸⁴. Por ejemplo en la consulta previa, la autoridad competente y el contribuyente pueden acordar que especificar el análisis funcional de las entidades relacionadas, la identificación, selección y ajustes de comparables, análisis de mercado, industria y ubicación geográfica en la solicitud formal⁸⁵.

El siguiente listado es un ejemplo del alcance de la información a ser entregada a las autoridades tributarias en una solicitud de APA⁸⁶, la que no es taxativa de ninguna manera, pero es una medida concreta del alcance de la información a ser revelada, en concreto esto dependerá de los hechos específicos de cada caso y de la complejidad de los análisis de PT.

La información típica que se solicita incluye:

- Transacciones, productos, negocios o arreglos a ser cubiertos por la propuesta.
- Las entidades relacionadas y las jurisdicciones involucradas en el proceso de APA.
- La estructura organizacional mundial del grupo y el análisis funcional de las entidades relacionadas.
- La descripción de la propuesta de metodología de PT y los comparables aplicables.
- Las condiciones de plena competencia relevantes para la transacción transfronteriza.
- Los factores y asunciones críticas significativas para la validez de la metodología propuesta.
- Los períodos a ser cubiertos por la propuesta.
- Una descripción general de las condiciones de mercado de la industria y especificaciones geográficas.

⁸³ EU Guidelines, supra, at para. 26.

⁸⁴ Párrafo 34 p. 482, OECD TP Guidelines (2017).

⁸⁵ *Ibíd.*

⁸⁶ La OCDE ha diseñado una lista de ejemplo de la información a ser proveída que se puede encontrar en el Anexo en p. 483.

- Cualquier otra información relevante a las circunstancias del caso y que pueda ser requerida por las autoridades tributarias.

Las autoridades tributarias deben confirmar la aceptación de la solicitud de APA o emitir una resolución de rechazo de su admisión a trámite de la solicitud, la que debería ser fundada señalando las razones para el rechazo, esto en el período y tiempo dispuesto por la legislación doméstica.

La carta de aceptación confirma que las autoridades tributarias procederán a la siguiente etapa, la cual es la evaluación de la solicitud recibida.

Chile

La Resolución 68 en cuanto a la documentación que solicita se acompañe a la solicitud formal de APA está bastante en línea con los estándares mencionados.

Más allá de un par de requisitos típicos de la práctica tributaria chilena, como los balances de 8 columnas y los estados financieros auditados con notas explicativas, nos encontramos con documentación bastante estándar en materia de PT.

Se solicita se acompañe un estudio de PT respecto de las transacciones sobre las cuales se espera recaiga el APA e información sobre las entidades que componen la EMN y las funciones, activos y riesgos que tienen cada una de ellas.

Respecto al examen de admisibilidad de las solicitudes de APA, no está establecido propiamente tal, sino que, la Resolución 68 se remite a exigir a que el contribuyente acompañe toda la documentación que se le solicita para poder seguir avanzando en el proceso, entregada toda la documentación, el SII debe certificar esto, y comienza a correr un plazo para el SII de 6 meses para resolver sobre el APA, sobre el cual se incluye el silencio administrativo negativo, es decir si no hay pronunciamiento del SII en el plazo de 6 meses, simplemente se entiende rechazado.

Al respecto la Resolución 64 en su numeral 5° señala, que en los APAs sobre importación de mercancías para el cómputo de los 6 meses desde la entrega o puesta a disposición de todos los antecedentes por el contribuyente, se deberá tomar como fecha de inicio la que indica la certificación del Jefe de la Oficina del SII que conozca de la solicitud, en la que deberá constar a su vez, la certificación emitida por el funcionario competente del SNA en la que se dé cuenta de la entrega o puesta a disposición de la totalidad de los antecedentes que dicho Servicio estime necesarios para resolverla. Para los efectos antedichos, la Resolución 54 señala los Servicios se comunicarán mutuamente tales certificaciones por la vía más expedita.

Si esto lo relacionamos con las expectativas de cooperación mutua para alcanzar un acuerdo, sin duda la regla del silencio administrativo negativo no se alinea mucho con esto.

3. Evaluación y Negociación de un APA

Evaluación y negociación son dos etapas diferentes, que es aconsejable se lleven adelante en conjunto.

En este respecto la OCDE sugiere que *“un enfoque balanceado debe ser adoptado para asegurar que la evaluación se lleve adelante lo más rápido posible y la negociación empiece lo antes posible”*⁸⁷.

Evaluación es un proceso de análisis crítico por la autoridad tributaria respecto de la información proveída por el contribuyente en la solicitud formal de un APA. La legislación doméstica generalmente provee un período a continuación de la aceptación a trámite de la solicitud formal del APA, en dicho período las autoridades tributarias deben examinar críticamente las propuestas entregadas por los contribuyentes y determinan su posición en el caso. Si dos o más autoridades tributarias están involucradas en el caso, las autoridades competentes se contactan, para posiblemente diseñar un calendario para la evaluación y negociación del APA.

En esta etapa, las autoridades tributarias pueden solicitar clarificaciones adicionales a las circunstancias de hecho de las transacciones, metodologías de PT, organizar reuniones conjuntas con representantes de ambas administraciones tributarias y el contribuyente, visitar y llevar adelante entrevistas con el personal de las empresas relacionadas que participan de las transacciones en los límites de su jurisdicción.

Toda la información proveída a una administración tributaria debe ser compartida con la otra administración tributaria involucrada

Resultado del proceso de evaluación

Como resultado de la fase de evaluación, las autoridades tributarias deben formar su posición respecto a la metodología de PT, comparables, términos esenciales del APA (por ejemplo, posibles efectos retroactivos), asunciones críticas y finalmente el rango apropiado de plena competencia para la transacción. Las autoridades tributarias deberían emitir un documento con sus posiciones incluyendo su evaluación, el que en general está sujeto a confidencialidad bajo ley doméstica o el respectivo convenio para evitar la doble tributación.

Tan pronto las autoridades tributarias concluyan la evaluación de la solicitud de APA, las partes pueden pasar al proceso de negociación. En el caso de una solicitud de APA unilateral, las autoridades tributarias deben informar al contribuyente en el período prescrito por la legislación doméstica de su posición frente al caso. En el evento de alguna controversia, el contribuyente puede presentar, generalmente por escrito, cualquier objeción y formular argumentos a favor y en contra de temas específicos cubiertos en el documento con la posición de

⁸⁷ Párrafo 29, Anexo a OECD TP Guidelines (2017).

la administración tributaria. Si estas disparidades de criterios no son resueltas, contribuyentes y autoridades tributarias pueden acordar en una reunión formal para negociar estas áreas críticas.

En el caso de APAs bilaterales y multilaterales, a continuación de la etapa de evaluación, se espera que las autoridades tributarias entren en una negociación formal e intercambio de información con la autoridad tributaria competente extranjera. Cuando sea apropiado, el proceso de negociación se inicia normalmente con el intercambio de los documentos con la posición de cada administración tributaria. El propósito de la negociación es resolver las diferencias que puedan tener las posiciones de las dos jurisdicciones. El contribuyente puede o no ser parte de esta etapa.

Chile

En opinión de este autor, esto es probablemente lo más débil de la regulación chilena, pues básicamente el enfoque de la Resolución 68 es el clásico, en que un contribuyente presenta información al SII y es fiscalizado sobre la veracidad de ésta, lo que está bastante lejos de los estándares internacionales mencionados, que indican que el enfoque debe ser el de una negociación balanceada, de acuerdo a los objetivos y expectativas de las partes.

Una vez certificado por el SII la recepción total de la documentación, y ya corriendo el plazo de los 6 meses para resolver, la Resolución 68 establece la posibilidad de que el SII podrá requerir del solicitante del APA *“las aclaraciones pertinentes dentro del proceso de tramitación del acuerdo, así como también otro dato, informes y antecedentes que tengan relación con la solicitud.”*

Además, señala que *“Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio, a través del Departamento de Fiscalización Internacional, dependiente de la Subdirección de Fiscalización, podrá solicitar al interesado llevar a cabo reuniones a fin de que se precisen aspectos relativos a la solicitud de acuerdo.”*

Finalmente establece que *“el Servicio podrá proponer al interesado para su consideración, antes del plazo de los 6 meses establecidos en el resolutivo N°4, una propuesta alternativa a la presentada, respecto de las operaciones objeto de su solicitud.”*

Al respecto la Resolución 64 se pronuncia señalando de similar manera *“Los Servicios deberán pronunciarse respecto de la solicitud, ya sea concurriendo a la celebración del acta de acuerdo respectiva o rechazándola mediante resolución conjunta, dentro del plazo de 6 meses contado desde que el solicitante haya entregado o puesto a su disposición la totalidad de los antecedentes que estimen necesarios para resolverla. En caso que tales Servicios no se pronuncien dentro del plazo señalado, se entenderá rechazada la solicitud, pudiendo el solicitante proponer nuevamente la suscripción de un acuerdo. Para los efectos del cómputo del plazo, se dejará constancia de la entrega o puesta a disposición referida mediante certificación del Jefe de la Oficina del Servicio de Impuestos Internos que conozca de la solicitud, en la que deberá constar a su vez, la certificación emitida por el funcionario competente del Servicio Nacional de Aduanas en la que se dé cuenta de la entrega o puesta a disposición de la totalidad de los antecedentes que dicho Servicio estime necesarios para*

resolverla. Los citados Servicios se comunicarán mutuamente tales certificaciones por la vía más expedita que determinen mediante resolución conjunta.”

De las disposiciones transcritas, se puede concluir que los espacios del contribuyente para participar del proceso de negociación son muy limitadas. El SII al no tener la obligación de realizar un documento técnico con sus posiciones, difícilmente deja espacio al contribuyente para discutir la correcta aplicación de las normas o la apreciación de los hechos base.

Corolario de lo anterior es que solo el SII tenga la posibilidad de formular una propuesta alternativa, quedando el contribuyente con la opción aceptar o rechazar, en otras palabras, el SII le hace saber al contribuyente que esto es lo mejor que va a conseguir y que lo tome o deje.

Así también, la Resolución 68 establece como facultativo para el SII la realización de reuniones a fin de que se precisen aspectos relativos a la solicitud, cuando lo más aconsejable sería que se fijara un calendario de trabajo entre las partes, y luego de emitido el documento técnico del Servicio con sus posiciones, respecto al cual el contribuyente pueda hacer por escrito sus apreciaciones técnicas, se fije una reunión en la cual se puedan debatir los puntos de conflicto para llegar a una propuesta alternativa que sea conjunta y no, una propuesta unilateral del SII que el contribuyente solo puede aceptar o rechazar. Esto no parece el enfoque balanceado que indican los estándares internacionales.

Por otro lado, la Resolución 54 establece un plan de trabajo obligatorio, pero entre el SII y el SNA para evaluar la solicitud de APA del contribuyente respecto a importación de mercancías. En dicha Resolución se establece que los Servicios, en forma independiente, evaluarán la solicitud en base a sus respectivos procedimientos y normativas, para ello, contarán con un plazo de 90 días hábiles desde la certificación de recepción de los antecedentes y solo que “*de estimarse necesario*”, se coordinarán reuniones entre los funcionarios competentes de los Servicios, pudiendo citar al solicitante.

Dentro del plazo antes mencionado los Servicios emitirán un informe preliminar en los cuales detallarán su posición respecto de la solicitud, que se intercambiarán por vía electrónica y dentro del plazo de 15 días hábiles, contado desde el vencimiento del periodo de evaluación mencionado al menos, una reunión técnica conjunta, para la revisión de los respectivos informes y planteamiento de las observaciones que les merezcan.

Una segunda derivada de esto, es el exponencial crecimiento de países con que Chile puede intercambiar Información y cooperar administrativamente en materia tributaria, debido a la firma (2013) y entrada en vigencia (2016) de la Convención Multilateral de Intercambio de Información y Asistencia en materia Fiscal (MAAT), que podría hacer creer que en procedimientos del tipo de los APAs, en que Chile tiene un marco legal vigente que le permite tener una relación fluida con jurisdicciones extranjeras se podrían hacer avances sustanciales en APAs bilaterales o multilaterales.

4. Acuerdo formal de APA

Tan pronto las autoridades tributarias competentes alcanzan un consenso de los términos del APA, deben notificar al contribuyente por escrito de los términos y condiciones acordadas. Si el contribuyente tiene alguna objeción sobre los términos del APA acordados entre las administraciones tributarias, puede solicitar una consulta adicional sobre posibles modificaciones al acuerdo de APA.

El APA debe contener toda la información que es esencial para determinar las implicancias de PT para un contribuyente y todas las condiciones acordadas entre el contribuyente y las administraciones tributarias. En particular, un APA tipo incluye las siguientes secciones⁸⁸:

A) LAS PARTES DEL ACUERDO.

El APA debe incluir información del contribuyente y la empresa relacionada no residente para establecer la relación entre ellas. En virtud de lo anterior, el APA también que incluir el nombre de la autoridad tributaria que concluye el acuerdo. Por ejemplo, la autoridad tributaria del país donde está ubicada y, en algunos casos, las autoridades tributarias de los Estados donde las entidades relacionadas del contribuyente están ubicadas.

B) LAS TRANSACCIONES CUBIERTAS

El APA puede cubrir todos los aspectos de PT de un contribuyente, o su alcance puede ser acotado a transacciones específicas de un contribuyente en su solicitud de APA. En virtud de lo anterior, el alcance del acuerdo estará limitado por las transacciones respecto de las cuales el contribuyente y la administración tributaria han alcanzado un acuerdo.

Al mismo tiempo, algunos países tienden a flexibilizar sus procedimientos de APA dirigiendo el alcance de las transacciones controladas, y como consecuencia de esto extenderlo más allá a las actividades especificadas en la solicitud de APA⁸⁹.

La razón de lo anterior es que puede ser difícil evaluar transacciones por separado de otras transacciones entre entidades relacionadas. Más aún, los APAs pueden incluir un acuerdo sobre puntos no relativos a PT cuando “*estos otros puntos están lo suficientemente conectados con los puntos de PT subyacentes*”⁹⁰ en orden para asegurar que el acuerdo mutuo es alcanzado en las respectivas condiciones, y que nunca estará sujeto a futuras disputas, ni el motivo de revocación del APA.

⁸⁸ Ver, H.M. Revenue and Customs, Advance Pricing Agreement between Taxpayer and H.M. Revenue and Customs, Sample Agreement. <http://www.transferpricing.com/pdf/SP2-10annex2.pdf>.

⁸⁹ Párrafo 36 Anexo a OECD TP Guidelines (2017).

⁹⁰ *Ibíd.*

C) METODOLOGÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La metodología de PT es un elemento clave de un acuerdo de APA.

El acuerdo debe proveer una completa descripción de la metodología escogida. El APA debe indicar el método de PT aplicable a la transacción controlada a ser cubierta por el APA y las metodologías para su aplicación basado en, por ejemplo, análisis funcional, análisis de comparabilidad, análisis de la cadena de valor, etc. El método acordado entre las partes debe ser aceptado por todas las entidades asociadas involucradas y debe reconocerse como admisible por ambas (o más) administraciones tributarias involucradas.

D) EL PRECIO DE PLENA COMPETENCIA

En casos específicos, las partes de un APA pueden acordar un precio concreto de plena competencia o un rango de precios. Sin embargo, más frecuentemente, las autoridades tributarias tienden a acordar en términos menos específicos, los APA como predicciones de futuras utilidades pueden ser menos plausibles⁹¹. Respecto a esto, los rangos de precios de plena competencia, en conjunto con las asunciones críticas, son herramientas más confiables para predecir futuros resultados y cumplimiento con el ALP.

E) ASUNCIONES CRÍTICAS

El otro elemento esencial de un APA son las Asunciones Críticas. Las Asunciones Críticas pueden ser definidas por las circunstancias de hecho y las circunstancias económicas, que mientras existan, validarán la metodología de PT y el rango de precios de plena competencia establecidos en el APA. Estas asunciones se pueden referir al negocio, industria y circunstancias económicas, estrategia, la estructura de una particular EMN y otros criterios.

Las asunciones críticas son importantes porque los APAs se basan en predicciones acerca del futuro y la presencia de algunas condiciones económicas y de negocios. Al mismo tiempo, en un mundo en que los negocios y la economía cambia rápidamente, predicciones de largo tiempo no son apropiadas durante el tiempo que el APA esté en vigencia.

En vista de lo anterior, las Asunciones Críticas indican las circunstancias que pueden influenciar los PT y que por lo tanto requieren su modificación. Esa opción de modificación puede ser beneficioso para ambas partes, pues el contribuyente puede estar dispuesto a que sus PT reflejen las circunstancias económicas actuales y la autoridad tributaria puede estar dispuesta a recibir su respectiva porción de beneficios.

⁹¹ Párrafo 41, Anexo a OECD TP Guidelines (2017).

Las directrices de la Unión Europea sobre APAs, adicionalmente proveen la siguiente recomendación para sus estados miembros para diseñar el alcance de sus Asunciones Críticas:

“Asunciones Críticas deben ser a la medida de las circunstancias individuales de un contribuyente, en particular del ambiente comercial, la metodología y tipo de transacciones cubiertas... Asunciones Críticas no deben ser establecidas tan rígidamente que la certeza proveída por el APA es puesta en juego, pero deben abarcar una variación sustancial de los supuestos subyacentes involucrados, para que las partes involucradas en el APA se sientan cómodas con el”⁹².

Los contribuyentes tienen una obligación de informar a la administración tributaria si las Asunciones Críticas no se han cumplido durante el ciclo de vida del APA. El siguiente listado provee ejemplos de asunciones críticas prescritas por la OECD en sus directrices sobre APAs en 1999⁹³.

Las Asunciones Críticas pueden incluir:

- Asunciones acerca de leyes tributarias domésticas relevantes y disposiciones de tratados;
- Asunciones acerca de tarifas, aranceles, restricciones a importaciones y regulaciones gubernamentales;
- Asunciones acerca de las condiciones económicas, participación en el mercado, condiciones de mercado, precio final de venta y volumen de ventas;
- Asunciones acerca de la naturaleza de las funciones y riesgos de las empresas involucradas en la transacción;
- Asunciones acerca del tipo de cambio, tasas de interés, nota crediticia (*credit rating*) y estructura de capital.
- Asunciones acerca de la administración o contabilidad financiera y clasificación de ingresos y gastos; y
- Asunciones acerca de empresas que operarán en cada jurisdicción y la forma en que lo harán.

Chile

La Resolución 68, no parece alejarse mucho de los estándares internacionales en este punto, más allá de que no hace mención expresa a la posibilidad de establecer rangos de precios, menciona “rentabilidad normal de mercado aceptada en el acuerdo” de lo que se puede derivar que se podrían establecer rangos de precios.

⁹² EU Commission Guidelines, SUPRA N.5, at paras 97-98.

⁹³ OECD (1999), Annex: Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under Mutual Agreement Procedure (‘MAP APAs’), <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/38008392.pdf>.

F) DURACIÓN DE LOS APAs Y EFECTOS RETROACTIVOS.

Los APA deben indicar el período de tiempo durante el cual estarán vigentes. El período debe ser lo suficientemente largo para asegurar certeza a los contribuyentes y compensar los recursos administrativos y del negocio que se utilizaron para su conclusión. Por otro lado, el período tampoco puede ser demasiado largo debido a que las predicciones respecto a períodos extensos y sus futuros riesgos suelen ser desproporcionadamente imprecisas.

En promedio, un APA dura de 3 a 5 años. La práctica ha mostrado que países desarrollados con un ambiente económico y de negocios más estable, están dispuestos a concluir APAs por 5 años, mientras que, para los países en vías de desarrollo, la recomendación de NU es suscribir APAs por un período más corto, pero de al menos 3 años. Algunos países en vías de desarrollo que no tienen una práctica de APAs y el concepto de APA no es familiar en lo absoluto, los períodos más cortos asegurarán que ambos, contribuyentes y administración tributaria, prueben este instrumento, mientras lentamente se va desarrollando una relación de confianza con el otro.

También los APAs pueden proveer efectos retroactivos, por ejemplo, extendiendo la cobertura del APA a años tributarios anteriores no incluidos en su alcance inicial⁹⁴. La acción 14 de BEPS promueve que países con programas de APAs bilaterales incluyan efectos retroactivos en ellos⁹⁵. Más aún los efectos retroactivos son deseables cuando los hechos y circunstancias de las transacciones previas no difieren de aquellas cubiertas por los APAs.

Chile

Respecto a este punto, Chile ha establecido que el APA puede ser por el AC de la solicitud del acuerdo y por los tres años comerciales siguientes a éste pudiendo ser prorrogado o renovado previo acuerdo suscrito por el contribuyente, el Servicio y las administraciones tributarias extranjeras cuando corresponda.

No se contempla la posibilidad de suscribir APAs con efecto retroactivo, lo sin duda sería recomendable cuando los hechos y circunstancias de las transacciones previas no difieren de aquellas cubiertas por los APAs.

G) OTRAS CONDICIONES DE LOS APAs

Otras condiciones que pueden incluir los APAs se pueden referir a requerimientos de la documentación que se requeriría para suministrar evidencia sobre el cumplimiento del APA, condiciones para revocar el acuerdo por las autoridades

⁹⁴ OECD TP Guidelines (2017), at para. 4.147.

⁹⁵ OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

tributarias, protección de la información del negocio proveída por el contribuyente, y de confidencialidad como también otras condiciones.

5. *Monitoreo y etapa de cumplimiento*

La OCDE describe dos maneras de monitoreo del cumplimiento de un contribuyente respecto a las condiciones que incluya un APA. La primera herramienta de monitoreo requiere la entrega de reportes anuales por el contribuyente que confirmen que todos los términos y condiciones del APA se han cumplido, así como también se mantienen las Asunciones Críticas.

El segundo instrumento es conducir auditorías anuales de las entidades cubiertas por el APA, sin embargo, éstas no debieran reevaluar la metodología de PT⁹⁶.

Los reportes de cumplimiento anuales y las declaraciones anuales de impuestos deben ser presentadas en la forma y tiempo que indica la legislación local acerca de los procedimientos de APA. La siguiente información debería ser incluida en los reportes anuales de cumplimiento:

- Análisis de cumplimiento con el APA incluyendo los datos y cálculos demostrando los resultados de la aplicación de la metodología de plena competencia;
- Cualquier variación relevante en las asunciones críticas;
- La información de cualquier ajuste hecho para cumplir con el rango de precios de plena competencia de acuerdo con el APA;
- La información de cualquier modificación (revocación, renovación, cancelación, etc.) de un APA hecho por las autoridades tributarias de la otra jurisdicción involucrada.

La conclusión de un APA no previene a la autoridad tributaria de fiscalizar las actividades de los contribuyentes que son partes del APA. Respecto del alcance de las transacciones cubiertas por el APA, una fiscalización generalmente debería estar limitada al cumplimiento de los términos y condiciones del APA. Las administraciones tributarias deberían tender a monitorear la validez de todos los factores e información especificado particularmente en los reportes anuales de cumplimiento.

Chile

La Resolución 68 no hace mención del tipo de monitoreo sobre el APA que llevara adelante en la etapa de cumplimiento, así como tampoco establece obligaciones para el contribuyente de informar variaciones importantes en las asunciones críticas.

⁹⁶ OECD TP Guidelines, Chapter IV (F), Advance Pricing Agreements.

Lo que hace es establecer que podrá en cualquier momento poner fin al APA en el caso que se haya basado en hechos erróneos o maliciosamente falsos, o hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista de la suscripción, prórroga o renovación.

Si bien lo anterior parece razonable, el hecho que no haya un procedimiento específico para el monitoreo de la etapa de cumplimiento del APA, merma la certeza jurídica que este otorga, pues puede ser dejado sin efecto, en el caso que el SII tenga conocimiento de alguna de las situaciones señaladas.

VII VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS APAS

Desde un punto de vista estratégico, las EMN deben evaluar las ventajas y desventajas de embarcarse en un proceso de APA, para esto el análisis dependerá de la situación particular de cada EMN y sus operaciones, pero en abstracto podemos considerar las siguientes:

A. Ventajas de los APAs

Para los contribuyentes, un APA sustancialmente mejora la certeza y predictibilidad del tratamiento tributario durante la vigencia de éste. Más aún, los APAs bilaterales y multilaterales reducen sustancialmente el riesgo de doble tributación (jurídica y económica). El procedimiento de acuerdo mutuo bajo un proceso de APA puede ser más eficiente en cuanto a duración que un MAP tradicional como mecanismo de resolución de disputas. Dicho esto, el APA puede reducir los costos de cumplimiento con regulaciones de PT durante el período del APA. Adicionalmente, la metodología de PT no está sujeta a una fiscalización anual.

Los APAs asisten a las EMNs en fortalecer su reputación como empresas que cumplen con sus obligaciones tributarias. Además, ayudan a construir una relación de confianza con las autoridades tributarias en una atmósfera de cooperación y no de confrontación. Esta cooperación es especialmente importante por su efecto en la planificación de negocios de largo plazo, puesto que el APA puede ser renovado o prolongado.

Para las administraciones tributarias, los APA evitan largos y costosos juicios y fiscalizaciones. En principio, pueden tranquilamente reducir la cantidad de recursos ocupados anualmente en la fiscalización de operaciones transfronterizas de EMNs. Los procesos de APA a su vez, balancean la desproporcionalidad de información acerca del contribuyente, lo que permite a las autoridades tributarias encontrar un esquema de cumplimiento más apropiado.

Más aún, durante los procesos de APA, los mismos contribuyentes proveen con comparables para sus transacciones, proveyendo un detallado análisis funcional de sus actividades transfronterizas y asistiendo activamente a la administración tributaria en su evaluación.

En este sentido, los programas de APAs bilaterales y multilaterales tienen un fuerte potencial para construir efectivas relaciones de cooperación entre las administraciones tributarias, intercambio de información y una promoción como una jurisdicción tributariamente amigable y dispuesta a cooperar con otras.

Tanto para contribuyentes, como administraciones tributarias, los APAs representan una oportunidad de comunicarse y consultarse con un espíritu no adversarial y en un ambiente que estimule el flujo e intercambio de información, buscando acuerdos y una evaluación lo más objetiva posible de los datos y circunstancias de cada caso particular⁹⁷.

B. Desventajas de los APAs

Al mismo tiempo, los contribuyentes pueden enfrentar algunas desventajas que son específicas a los APAs.

La primera preocupación se relaciona con los distintos tipos de APAs. En particular con los APA unilaterales que no aseguran la eliminación de la doble tributación económica y jurídica a los contribuyentes. En vista de lo anterior, los APAs bilaterales y multilaterales son más beneficiosos para este propósito. Más aún, la presentación de una solicitud de APA puede ser costosa y, por lo tanto, el contribuyente debe balancear los recursos requeridos para concluir un APA con los resultados esperados del proceso.

Una preocupación diferente, es aquella relacionada con el intercambio de información durante el proceso del APA. Las autoridades tributarias pueden examinar más detenida y detalladamente las transacciones y datos del contribuyente de lo que lo hubieran hecho en una auditoría anual a su declaración de impuestos.

Por otro lado, un contribuyente puede tener la preocupación de la confidencialidad de su información. Por lo tanto, los APA deben siempre incluir una cláusula de confidencialidad no sólo de la información tributaria del contribuyente sino también acerca de los datos del negocio.

La entrega de información es un punto crítico para el contribuyente cuando el APA es rechazado “*embarcarse en un proceso de APA puede aumentar el riesgo de una investigación sobre las declaraciones de impuesto del contribuyente pasadas, presentes y futuras*”⁹⁸. Un contribuyente puede preocuparse de que la información proveída en un proceso de APA sea usada en su contra en una fiscalización de sus actividades pasadas o futuras. En cuanto a esta preocupación, la OCDE recomienda que los países aseguren prohibición de que toda la información obtenida en un proceso de APA en fiscalizaciones futuras, claro que la efectividad de una prohibición como esa es cuestionable.

⁹⁷ OECD TP Guidelines (2017), at para. 4.154.

⁹⁸ *Ibíd.*

Las autoridades tributarias también tienen desventajas con los procesos de APA. Muchas compañías experimentan cambios continuos, por ejemplo, en su estructura de negocios, adquisiciones, reestructuraciones, cambios en el ambiente de negocios, crecimiento en el *e-commerce*, nuevos productos, etc.⁹⁹.

El cambiante ambiente de negocios requiere que las autoridades tributarias sean especialmente cuidadosas en formular razonables y apropiadas asunciones críticas en los APAs.

Finalmente, el alcance de los recursos administrativos que se requieren para asegurar el cumplimiento con reglas específicas de PT puede no necesariamente ser reducido por un APA a niveles doméstico, bilateral o multilateral. Las autoridades tributarias pueden de todas formas querer examinar el cumplimiento de los términos y condiciones de los APAs en auditorías anuales. Dicho esto, recursos adicionales son necesarios para participar en procesos de APA en forma continua, por ejemplo, un departamento de APAs.

VIII RECOMENDACIONES

La visión general del concepto de los APA permite concluir que es un mecanismo que puede ser efectivo en prevenir disputas entre los contribuyentes y las autoridades tributarias. Adicionalmente, la cooperación en los procesos de APA es beneficiosa para ambos, contribuyentes y administración tributaria.

En Chile, es necesario realizar esfuerzos en la regulación administrativa de los APAs para poner en línea los aspectos procedimentales con las mejores prácticas internacionales.

Para lo anterior, ni siquiera es necesario reformas legales, basta con la voluntad de los entes correspondientes de impulsar estas medidas. En tiempos, en que se discuten arduamente en el congreso reformas tributarias para incentivar el crecimiento y la inversión, parece razonable que el poder ejecutivo impulse uno de los mecanismos de certeza jurídica en materia tributaria que mejores resultados ha dado a nivel mundial. Al final del día el lanzamiento de un programa de APAs con una reforma procedimental que incluya una consulta previa, reales instancias de negociación, y objetivos y expectativas razonables y claras, pueden tener un impacto mucho más significativo que uno o dos puntos de rebaja en el impuesto corporativo para atraer la inversión extranjera.

Con lo anterior, no basta para que los APAs se conviertan en una herramienta de certeza jurídica para las EMN que operan o están considerando operar en Chile, también es necesario un cambio de paradigma que en este tipo de procesos

⁹⁹ ELLIOTT, J. Transfer Pricing: Lessons from Australia, Discussion Papers in the Department of Management, N°s 97-135 (University of Southampton), 1997, p. 17.

deje atrás el esquema de fiscalizador y fiscalizado, y abra camino a una instancia de cooperación no confrontacional.

Un APA está destinado a ser una fuente de certeza, tanto para el contribuyente como para el SII, sin embargo, el proceso de solicitud de APAs actual, deja al contribuyente altamente expuesto. Lo recién mencionado se debe a que tiene que proporcionar al SII toda la información que la institución considere necesaria, y en el caso que el SII rechace la solicitud, queda en una posición vulnerable pues con la misma información proveída se podrían ajustes de PT.

Finalmente, cabe agregar que para que los APAs verdaderamente cumplan su objetivo, es necesaria la voluntad política de dotar al SII con recursos humanos y técnicos adecuados para poder llevar adelante una negociación de APA en forma apropiada. La creación de una unidad especializada y una adecuada campaña de difusión para un programa de APAs pueden ser el comienzo de la solución.