

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



“ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS: ANÁLISIS Y PERSPECTIVAS”

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Diana Marisa Lay Li
Código 0020163790

Asesor: Walker Villanueva Gutiérrez

Lima – Perú

Noviembre de 2019



TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO I: APROXIMACION A LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS (APAS- ADVANCE PRICE AGREEMENTS)	9
1.1 DEFINICIÓN: ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS	9
1.2 TIPOS DE ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS.....	15
1.2.1 APA UNILATERAL.....	16
1.2.2 APA BILATERAL O MULTILATERAL.....	18
1.3 BEPS – OCDE	22
1.4 CONCLUSIONES - CAPITULO I	24
CAPÍTULO II: APLICACIÓN DE ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS EN OTROS PAISES	26
2.1 APA EN MEXICO.....	27
2.2 APA EN ESTADOS UNIDOS.....	30
2.3 APA EN SUIZA.....	32
2.4 APA EN INDIA	35
2.5 APA EN POLONIA.....	36
2.6 APA EN URUGUAY.....	37
2.7 APA EN PERU.....	45
2.8 OTROS ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA TRAMITACION DEL PROCEDIMIENTO	50
2.8.1 LA GRATUIDAD DEL PROGRAMA APA O EL PAGO COMO REQUISITO DE LA SOLICITUD APA DE CUOTAS EN EL PROCEDIMIENTO.	50
2.8.2 EFECTOS RETROACTIVOS (ROLLBACK) DE LOS APAS.....	52
2.9 CONCLUSIONES - CAPITULO II.....	53

CAPÍTULO III: PLANEAMIENTO: ALGUNAS OPERACIONES APLICABLES A LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS.....	57
3.1 OPCIONES DE FINANCIAMIENTO: CASH POOLING.....	57
3.2 OTROS SERVICIOS INTRAGRUPPO.....	58
3.2.1 INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.....	59
3.2.2 MAQUILADORAS.....	60
3.2.3 CENTRALIZACIÓN DE OPERACIONES LOGISTICAS.....	60
3.2.4. SERVICIOS DE SOPORTE IT.....	61
3.3CONCLUSIONES CAPITULO III.....	61
CONCLUSIONES.....	63
REFERENCIA.....	67
BIBLIOGRAFIA.....	71



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Estatus APAS en Estados Unidos 2016 y 2017	31
Tabla 3: Estatus APA's en India 2017	35



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Tipos de Planeamiento - Apas	16
Figura 1.2. Cuadro N.1 Apa Unilateral	17
Figura 1.3 Cuadro No. 2 Apa Bilateral o Multilateral	18
Figura 1.4 Tiempo Promedio de Cierre de APAS	27
Figura 1.5 APA's en México por tipo de acuerdo y por servicio	28



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación busca revisar la normativa referida a los Acuerdos Anticipados de Precios en el Perú (APA por sus siglas en inglés), para esto analizaremos cómo se articula el uso de esta herramienta a través de la revisión de la normativa comparada y como se ejecuta en otras realidades; la aplicación que le estamos dando en nuestro país para entender si es acorde con el uso dando en otros países por sus administraciones tributarias que nos permita incorporar experiencias o prácticas para su concreción. Esto nos permitirá dar un paso importante en nuestra legislación incorporando cambios que permitan a los contribuyentes hacer un mejor uso de esta herramienta y que sea conforme a la normativa y la interpretación de la administración tributaria en el Perú.

Para lograr esto nos hemos propuesto desarrollar una visión crítica del procedimiento para la elaboración y celebración de los APA tal como se encuentra hoy, incidiendo si el problema de esta herramienta es que se encuentra mal regulado o si el procedimiento está siendo mal llevado debido a que el proceso es poco claro o si la regulación del APA en Perú vulnera el derecho de los administrados.

La hipótesis planteada es que el procedimiento que se sigue para cerrar el APA no garantiza a los administrados el poder arribar a concretar el acuerdo, mas aun cuando existe normativa y reglamento que delimita las formas y procedimientos que se deben

emplear y que sin embargo esto no ha garantizado ni alentado a que los administrados sientan la seguridad de la utilidad de entrar en un proceso de negociación.

Los APA, permiten a las empresas gestionar de manera eficiente sus operaciones o transacciones complejas con el objeto de mitigar futuras contingencias tributarias que surgen de una selección inadecuada de la metodología de valoración de precios de transferencia, una incorrecta aplicación de la metodología por la complejidad existente o por la dificultad en obtener la documentación para sustentarla. La ventaja para la administración es que al recibir información clara y precisa de estos precios, le permite contar con información directa que le ayude a auditar y que las operaciones de las empresas que usen los APA se den con arreglo a sus normas. Con todo este esquema se puede concluir que las empresas al contar con la conformidad de la Administración Tributaria, tendrán certeza que la tributación de las operaciones que están realizando es la adecuada y cumplen con los criterios de precios de transferencia regulados por la administración.

Tener una correcta interpretación de las normas genera escenarios claros respecto a los efectos tributarios que se pueden originar, además permite tener seguridad en la forma en que operan las empresas y que la recaudación sea la correcta, permitiendo a la Administración Tributaria contar con procesos de recaudación transparentes originados en las operaciones propuestas en un APA.

En el Perú el uso de los APAS todavía no se encuentra difundido justamente por el desconocimiento que se tiene de esta herramienta y que pensamos desarrollar en este trabajo. Con el uso de un método de interpretación solo por subsunción de normas usadas en otros países no podemos desarrollarla en nuestra realidad; es por eso que utilizaremos un método deductivo que nos permita concretar en base a los usos y normas que se han desarrollado en países como México, Estados Unidos, Suiza, Holanda y Uruguay una mejor propuesta de modelo para el Perú, asegurando que en este desarrollo tanto la empresa gane en seguridad y confianza con un mejor marco que le permita tener seguridad fiscal de los costos tributarios de sus operaciones; y gane el

Estado especializándose en esta herramienta, generando equipos potentes capaces de atender en menor tiempo y mejores condiciones a los administrados, con lo cual sin duda el Estado tenga la seguridad que la empresa está tributando lo que corresponde en cumplimiento al ordenamiento jurídico y no se está dando ningún tipo de evasión/elusión. En conclusión, buscamos diseñar un marco donde la empresa tributará acorde a los criterios que tiene la Administración Tributaria evitándose futuras multas/intereses y la Administración Tributaria asegurará la recaudación en tiempos y condiciones que satisfagan a ambas partes.

En este trabajo de investigación se analizará la normativa en los Acuerdos Anticipado de Precios, se buscará entender la experiencia en otros países y se planteará algunos posibles escenarios a los cuales podría aplicar, así como entender aquellos aspectos que están pendientes en el Perú para llegar a una verdadera concreción de los APA. Hay que tener en cuenta que en el Perú existe una normativa, incluso se encuentra reglamentado, sin embargo esta no llega a satisfacer a los administrados al generarle muchas dudas por la forma en que actualmente se ejecuta el procedimiento.

Finalmente, lo que buscamos con el presente trabajo de investigación es acercarnos con una visión crítica, revisando el procedimiento y la forma como está estructurado el APA y que hoy en día no termina de llenar las expectativas de los administrados por la poca claridad de los procedimientos que no asegura la confianza de las partes. Esto con el objeto de entender el espíritu de estas normas, comprender la experiencia en otros países y poder brindar algunas recomendaciones que mejoren aspectos de confianza, transparencia, conocimientos o especialización que consideramos oportunas para que no se pierda el uso de esta herramienta y a su vez diseñar algunos posibles escenarios en los cuales la aplicación de los APA puede ser de utilidad.

Consideramos que habiendo aspectos que están pendientes en el Perú para llegar a una verdadera concreción de los APA el desarrollo de nuestro trabajo cobra relevancia para la administración y los contribuyentes.

CAPÍTULO I: APROXIMACION A LOS ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS (APA: ADVANCE PRICE AGREEMENTS)

En este capítulo, se revisará los alcances de los Acuerdos Anticipados de Precios o Advance Pricing Agreements (conocido como APA por sus iniciales en inglés), la base legal en el Perú, los tipos de acuerdos que se pueden aplicar, así como identificar las ventajas y desventajas que los APA generan a fin de plantear caminos para incorporar cambios al procedimiento de APA sea a nivel normativo o a la forma como se ejecuta la negociación entre Administración Tributaria y el Contribuyente. En adelante nos referiremos a los Acuerdos Anticipados de Precios como APA.

1.1 Definición de Acuerdo Anticipado de Precios

Para definir el Acuerdo Anticipado de Precios consideramos importante empezar con tomar en consideración lo que señala primero un organismo internacional y luego pasar a cómo está definido en nuestra normativa interna tributaria, donde nos indican los alcances y el procedimiento. En ese sentido de acuerdo a las Directrices sobre Precios de

Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), define al APA como:

«...un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones vinculadas, un conjunto apropiado de criterios (los métodos de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes y las hipótesis fundamentales referentes a la evolución futura) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período de tiempo».

“El APA difiere del procedimiento clásico de los dictámenes llamado tax rulings. Los tax rulings son dictámenes que la Administración Tributaria emite como respuesta a una consulta efectuada por el Contribuyente sobre un tema concreto. En cambio los APA requieren un análisis detallado, y una verificación de la hipótesis fáctica sobre las que se basa las consecuencias legales, antes de que pueda tener lugar dicha determinación. Asimismo, los APA permiten un seguimiento continuo para saber si las hipótesis continúan siendo válidas en todo el periodo de vigencia de dicho acuerdo” (Directrices de La OCDE Aplicables En Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2017, 2017)

En nuestra legislación, el literal f) del artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que la SUNAT podrá celebrar acuerdos anticipados de precios con contribuyentes domiciliados en el país, en los que se determine la valoración de las diferentes transacciones que se encuentren dentro del ámbito de aplicación a que se refiere el inciso a) del artículo 32, en base a los métodos y criterios establecidos en la ley y el reglamento. (Ley de Impuesto a La Renta, 2019)

Es un acuerdo voluntario y amistoso que es iniciado por el contribuyente. Según el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el artículo 118 señala que:

Los APAS son convenios de derecho civil celebrados entre la Administración Tributaria y los contribuyentes domiciliados que realicen operaciones con sus partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. En el mismo artículo, se determina las reglas aplicables a los acuerdos anticipados de precios (la metodología, el precio que sustente las diferentes transacciones) y se señala que no pueden ser modificados o dejados sin efecto en forma unilateral a excepción de los incisos h) e i) del artículo 18°. (CONGRESO DE LA REPUBLICA, 2004)

El artículo 32° de la Ley de impuesto a la renta y el artículo 118 del Reglamento señalan las pautas para llevar a cabo un APA indicando lo siguiente:

- La celebración de acuerdos anticipados de precios, que abarca desde la presentación de la propuesta (su contenido), los plazos para examinar la propuesta, su aprobación o desestimación, la suscripción del acuerdo y la vigencia (ejercicio en curso más 3 ejercicios posteriores).
- La modificación del acuerdo.
- Ineficacia del acuerdo anticipado de precios
- Facultad de Fiscalización (Ley de Impuesto a La Renta, 2019)
- Impugnabilidad (CONGRESO DE LA REPUBLICA, 2004)

La Resolución de Superintendencia 377-2013/Sunat a su vez establece las disposiciones relativas a los APA's entre contribuyente y Sunat en las etapas siguientes:

- Manifestación de voluntad.
- Las reuniones preliminares a la presentación de la propuesta los cuales complementan el procedimiento de ejecución del APA.
- Plazo para la presentación de la propuesta.
- Contenido de la propuesta y de la información y documentación adjunta.

- De los lugares para la presentación de la comunicación y de la propuesta.
- De la evaluación o desestimación de la propuesta (RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 377-2013/SUNAT, 2013)

La etapa de encuentros preliminares que se incluye en la RS 377-2013/Sunat y en la cual se inician las conversaciones entre el contribuyente y la administración, se limita a establecer algunas condiciones generales para llevar adelante el proceso como explicar la metodología de precios propuesta, pero en ningún caso son vinculantes u obligan a alguna de las partes. Se centra en la información que el contribuyente presentará, pero no se establece un marco de tiempo, el plan de manejo de casos y mucho menos de alguna obligación de lado de la administración.

Una primera propuesta o mejora a este procedimiento en el presente trabajo de investigación, es incorporar en el procedimiento de reuniones preliminares que se incluya en la norma la preparación de un plan conjunto de gestión de casos (es decir, un plan de trabajo detallado) en el cual se produzca la cooperación de la administración tributaria con el equipo del contribuyente. La intención de este plan de manejo de casos es reducir la incertidumbre para el contribuyente con respecto al proceso de manejo de la solicitud. El plan de manejo de casos debe proporcionar un marco de tiempo realista para completar la solicitud según lo acordado por ambas partes. Asimismo se busca contar con el soporte o asistencia en la identificación de comparables por parte de la administración. Sobre esta propuesta es necesario precisar lo siguiente:

1. Actualmente este esquema de gestión de casos está incorporado en el procedimiento que es utilizado en Holanda donde sus autoridades tributarias le ponen mucha disposición para hacer que el régimen de APA funcione y, como resultado, según el Secretario de Estado de Finanzas holandés, las autoridades tributarias holandesas mantienen una reputación internacional profesional,

flexible y cooperativa en esta área. Esto permite al contribuyente tener una hoja de ruta y visibilidad del proceso.

2. El decreto APA del 11 de agosto de 2004 (IFZ2004 / 124M) en Holanda abarca varias medidas para desarrollar más la práctica del APA y agilizar el proceso de presentación. Estas medidas se relacionan con la posibilidad de una reunión previa a la presentación, la introducción de un plan de gestión de casos y la posibilidad de asistencia por parte de las autoridades fiscales para identificar datos comparables para pequeñas empresas (es decir, empresas con un balance total de menos de 5 millones de euros y con un número medio de empleados de menos de 50). (PWC, 2015)

Como podemos apreciar el plan de gestión de casos y la asistencia de parte de la administración tributaria para identificar datos comparables permite elevar la probabilidad de poder elaborar una solicitud de APA más consistente.

Posterior a las reuniones preliminares, a partir del momento en que el contribuyente presenta la propuesta formal de acuerdos anticipados de precios en el Perú, si bien existe un plazo regulado para llevar adelante la negociación, éste resulta ser extenso y con un proceso desalentador para el administrado quien durante el proceso tiene que invertir en contratar firmas de asesoría, contratar especialistas para su equipo de trabajo, armar un proyecto interno para poder llevar adelante la negociación teniendo que afrontar el proceso frente a un equipo de la administración que no siempre resulta ser exclusivo para APA y que no necesariamente manejan temas tan especializados. A su vez, los vacíos en el procedimiento produce situaciones que genera desconfianza a los administrados al percibir que los equipos de la administración no tienen el conocimiento suficiente y que los están fiscalizando, el proceso no se orienta a un proceso de ejecución de un convenio y termina transcurriendo dos años que establece la norma sin tener una respuesta de parte de la administración. Finalmente no se llega al objetivo, no se conoce el motivo de fondo

de la no aceptación del APA por parte de la administración y la realidad, más que una percepción, es que se invirtió tiempo, recursos dinerarios y humanos y no se logró el acuerdo.

Actualmente el contribuyente presenta su solicitud sin contar con un porcentaje de probabilidad que el APA resulte aprobado. Los costos invertidos para celebrar el APA entre tiempo, recursos humanos, costos de asesoría especializada son bastante altos, por lo que manejar un plan de gestión de casos desde la etapa de reuniones preliminares puede reducir los costos al contribuyente en la medida que no tendrá que desarrollar todo el procedimiento sin contar con un porcentaje alto de probabilidad que sea aprobado o rechazado; y para la Administración, no tendrá que invertir tiempo y recursos para analizar toda la propuesta del contribuyente si no guarda una articulación mínima.

La administración tributaria requiere contar con equipos especializados para llevar adelante el proceso de revisión de los acuerdos. Como veremos más adelante, algunos países aplican una tasa o cuota para la presentación del APA según el tamaño del contribuyente y la complejidad del acuerdo, esto le permite a la administración tributaria, desarrollar y potenciar sus equipos para realizar reuniones productivas con el contribuyente.

Las instancias previas o encuentros preliminares, permiten que se favorezca el uso eficiente de los recursos de los contribuyentes en la medida en que genera el espacio propicio para que los interesados discutan con la autoridad tributaria la viabilidad en la negociación del APA y los análisis necesarios para su obtención. Los encuentros preliminares permiten a la autoridad tributaria dilucidar las expectativas y objetivos del contribuyente, sugiriéndole las posibles modificaciones en su petición e indicándole, además, los procedimientos a seguir y las fechas en las que previsiblemente se llevarán a cabo las reuniones para la suscripción del acuerdo (Fuente: Santos Flores, Israel; 2016)

Los plazos desde la presentación de la propuesta hasta su aprobación o desestimación son bastante largos: veinticuatro (24) meses prorrogables por doce (12) meses más, entre que

se presenta la solicitud de APA, se evalúa, se acepta o desestima. Justamente por eso se hace necesario que la instancia previa sea la que ahorre tiempos y costos a ambas partes en el sentido de reconocer si el APA puede o no llegar a buen término. Es por ello que el planteamiento de introducir en la norma que en la etapa de reuniones preliminares se incorpore un plan de gestión de casos donde esté claramente definido la operativa, procesos, responsables y acciones y que además la administración tributaria brinde asistencia en la obtención de comparables al contribuyente como ocurre en Holanda y que permitirá acortar los tiempos en las etapas posteriores es que resulta relevante para que el proceso sea más eficiente.

Asimismo, en relación a la presentación de solicitud de ampliación del plazo (una vez presentada la propuesta), éste interrumpe el plazo de prescripción. Resulta por ello necesario que el proceso de celebración de APA maneje plazos más reducidos y que Sunat esté obligada a dar respuesta de tal modo que las empresas no se vean desincentivadas a recurrir a esta herramienta de planificación fiscal.

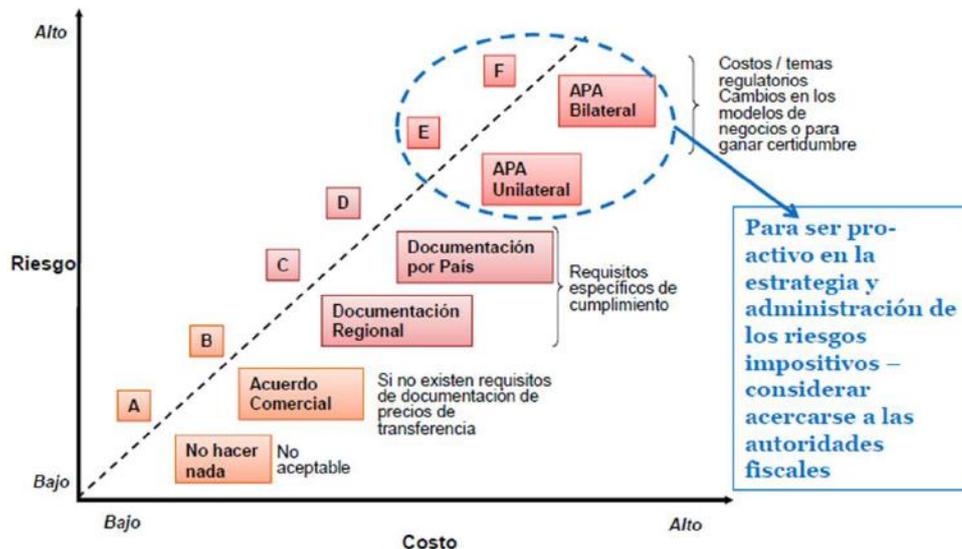
1.2 Tipos de Acuerdos Anticipados de Precios - APA

Los Acuerdos Anticipados de Precios varían en función a quienes participan en el acuerdo. Se acuerdan entre fisco y contribuyente; o entre fisco, contribuyente y otra u otras administraciones tributarias. No se aplican por igual en cada país, ya que también depende de la normativa interna de cada uno de ellos.

Estos acuerdos son:

- Acuerdos Anticipados de Precios Unilateral
- Acuerdos Anticipados de Precios Bilateral o Multilateral

Tipos de Planeamientos - APAS



Fuente: 7ma Conferencia Anual Latino Americana de Precios de Transferencia - 2012

Fuente: 7ma Conferencia Anual Latino Americana de Precios de Transferencia – 2012,
EN: (PWC, 2012)

1.2.1 Apa Unilateral:

En el Apa Unilateral, la Administración Tributaria trata exclusivamente con el contribuyente. Estos APAS frente al derecho tributario internacional y para la planeación tributaria global de una empresa que se quiere acoger a esta herramienta no le aportan ninguna certidumbre en la reducción de la doble imposición ya que “las Administraciones Tributarias afectadas por las operaciones cubiertas por un APA pueden considerar que la metodología adoptada no da un resultado conforme al principio de plena concurrencia” (Rodríguez Ondarza, 1998)

La Figura siguiente, grafica la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente: (Castro & Fernandez, 2012)

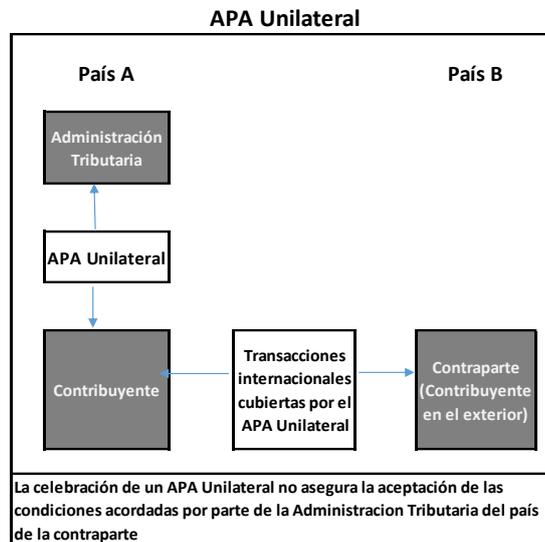


Figura 1.2

Fuente: Sofía Castro y Roberto Fernández. Enfoque Internacional No. 10/2012: Acuerdos Anticipados de Precios Solución para las controversias de Precios de Transferencias.

El literal a) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, precisa que las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo. (Ley de Impuesto a La Renta, 2019)

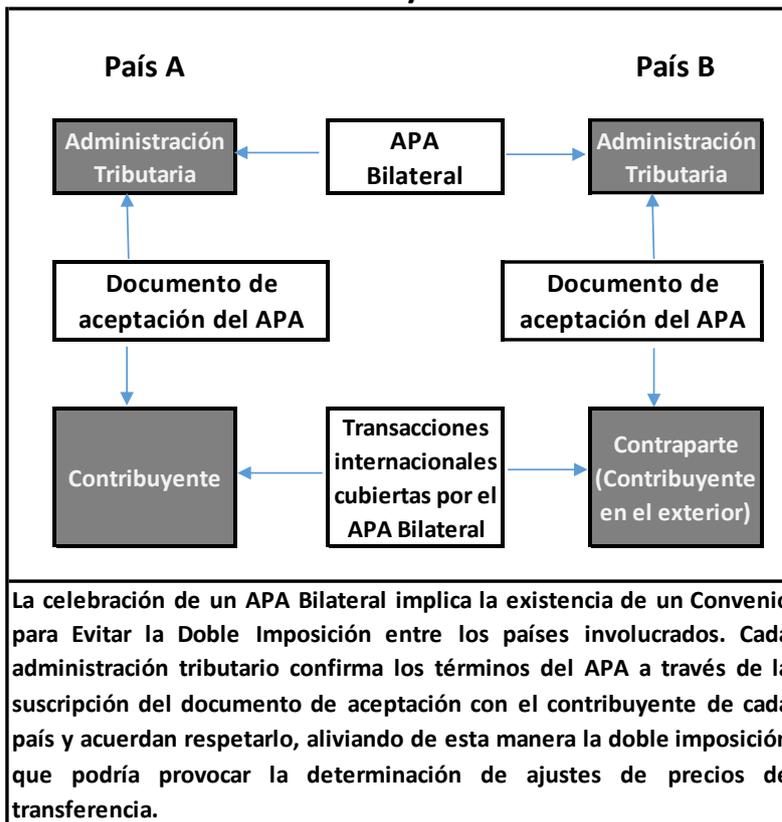
Los APA unilaterales no eliminan la doble tributación a diferencia de los APA bilaterales. El tiempo de duración de un APA unilateral para su concreción es menor a un APA Bilateral o Multilateral principalmente porque en el Unilateral se coordina con una Administración Tributaria mientras que en Bilateral o Multilateral implicará coordinaciones con más de una Administración Tributaria.

1.2.2 Apa Bilateral o Multilateral

El APA Bilateral o Multilateral se configura cuando la Administración tributaria trata (acuerda) con el contribuyente y con otra(s) Administraciones Tributarias. Permite “atacar el fenómeno de la doble imposición y garantizar mayor seguridad jurídica al contribuyente” (Mallo, n.d.)

Figura 1.3

APA Bilateral y Multilateral



Fuente: Sofía Castro y Roberto Fernandez. Enfoque Internacional No. 10/2012: Acuerdos Anticipados de Precios Solución para las controversias de Precios de Transferencias.

El segundo párrafo del literal f) del citado artículo 32° de la LIR (Ley de impuesto a la Renta) señala que “la SUNAT también podrá celebrar los acuerdos anticipados de precios a que se refiere el párrafo anterior con otras administraciones tributarias de países con los que la República del Perú hubiese celebrado un convenio internacional para evitar la doble imposición”. Actualmente, Perú tiene firmado acuerdos de doble imposición con Chile, Brasil, México, Canadá, Corea, Suiza y Portugal y la Decisión 578 con Bolivia, Colombia y Ecuador. Sobre este punto, un aspecto que no se ha desarrollado a nivel de convenios de acuerdo mutuo, es que estos países actualmente no tienen la obligación de celebrar APA Bilaterales ni un plazo para ponerse de acuerdo, con lo cual este tipo de Acuerdos de Doble Imposición tampoco garantiza que se llegue a concretar un APA Bilateral al no estar regulado con las administraciones tributarias de otros países.

Presentación /Solicitud del APA:

La propuesta del APA en la legislación peruana (Art. 118 del Reglamento) debe contener principalmente:

1. La descripción de la transacción o transacciones que formarán parte del acuerdo, de tal manera que quede establecido los supuestos en que se aplicará (principio de legalidad aplicado a este instrumento).
2. Las partes vinculadas que intervienen en las transacciones y que formarán parte del acuerdo, para quienes será aplicable el APA.
3. El método de valoración que resulte más apropiado, al que deben ceñirse las partes y que revisará la SUNAT.
4. La selección de las empresas o transacciones comparables y la información que la sustente.
5. Los ejercicios gravables sobre los cuales los comparables han sido analizados, para tener claro sobre el escenario y en cual periodo se ha presentado la propuesta que garantice que sobre escenarios similares pueda aplicarse y evitar que externalidades cambien el resultado del APA.

6. Los ajustes correspondientes a los comparables seleccionados.
7. El precio, o de ser el caso, un rango de precios, monto de contraprestación o margen de utilidad, lo que garantiza la estabilidad de los cálculos realizados.
8. Las hipótesis de base sobre las que se formula la propuesta, que garantiza a las partes el no tener que verse perjudicados por cambios o nuevos supuestos que modifiquen los cálculos realizados con anticipación. (CONGRESO DE LA REPUBLICA, 2004)

Si revisamos el ámbito Europeo, encontramos que, en los apéndices de la comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas los requisitos para solicitar un APA son los siguientes:(COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, 2007)

1. Nombre y dirección de las empresas asociadas que vayan a participar
2. Organigrama que muestre a todas las entidades relacionadas con la actividad de las empresas participantes, es decir, a quienes aplica el marco del APA.
3. Análisis de las tendencias de la industria y del mercado que se prevea vayan a afectar a la actividad considerada. En su caso, también estudios financieros o de mercado sobre el sector en los que se apoye esa previsión. Asimismo, una exposición general de la estrategia empresarial que se prevea utilizar durante el periodo cubierto por el APA, así como de la estrategia aplicada en períodos anteriores cuando esta haya sido diferente, esto le da mayor certeza a las estimaciones que se hayan podido realizar, de tal forma de ver como se comportó la empresa en un escenario anterior, lo que en el marco de la APA, el Contribuyente y la Administración logran mejorar y que ambas tengan seguridad jurídica.

4. Periodo deseado para la aplicación del APA y, en su caso, para la retroactividad de sus efectos, esto está unido a la seguridad jurídica del periodo real en el que se aplicará el APA.
5. Análisis funcional, el cual debe contener una descripción de los siguientes aspectos:
 - Las actividades y funciones relacionadas con las transacciones cubiertas por el APA (investigación y desarrollo, fabricación, distribución, comercialización, tipo de servicio prestado, etc.).
 - Valor económico y de empresa de dichas actividades.
 - Los riesgos que asuma la entidad respecto a las transacciones incluidas en el APA (riesgos tecnológicos, crediticos y jurídicos o relacionados con el producto, la obsolescencia, el mercado el cambio de divisas)
 - Los activos empleados, es decir, el tipo y volumen de capital circulante y de activos tangibles e intangibles que se utilicen en el APA
6. Motivo por el que se considera idóneo un APA para esas transacciones en concreto, aquí el administrado debe sustentar porque es que debe implementarse el APA y cuál será el beneficio de hacerlo tanto para la Administración como para la empresa solicitante.
7. Hipótesis básicas inherentes al APA, esto se refiere a los escenarios probables que se pueden dar para el desarrollo del APA.
8. Datos sobre la metodología que se proponga para las transacciones, así como elementos demostrativos de su idoneidad para producir resultados coherentes con el principio de libre competencia
9. Lista de APA celebrados por cualquiera de las empresas asociadas que participen en el acuerdo.
10. Información financiera sobre las empresas participantes durante los tres años anteriores al acuerdo (por ejemplo, cuentas reglamentarias o un análisis de las líneas de productos/servicios que quieran incluirse en el APA).

11. Lista de los acuerdos jurídicos que hayan celebrado las empresas asociadas y que afecten las transacciones contempladas en el APA, tales como acuerdos de licencia, de compra, de distribución, de servicios I+D, etc. (Santos, 2018)

La legislación peruana recoge los lineamientos de solicitud de APA del ámbito europeo, importante en la medida que no solo se celebran APA Unilaterales, sino también APA bilaterales o multilaterales. La legislación peruana al estandarizarse con los requisitos de los otros Estados va a permitir que durante la evaluación de las solicitudes de APA, se maneje el mismo nivel de información que contribuya a que sea viable y ejecutable la evaluación del APA. Si los países manejan los mismos estándares, esto puede contribuir a reducir los tiempos en la celebración de propuestas al emplearse documentación similar requerido en los diferentes Estados, de tal manera que los entes recaudadores tengan información comparable que les permita orientar su análisis a los puntos relevantes del APA. Sin embargo es importante mencionar que la normativa peruana no está tan desarrollada por lo cual es importante tomar experiencias de otros países para avanzar en su aplicación.

1.3. BEPS

La OCDE a través de las guías BEPS introduce una serie de lineamientos y requisitos que deben cumplir las empresas en sus operaciones vinculadas a fin de evitar la erosión de base imponible por el menor pago de impuestos. El Perú para formar parte de la OCDE, ha incorporado algunos cambios normativos señalados en la Acción 13 de BEPS (Reexaminar la información sobre Precios de Transferencia) relacionado principalmente a metodología y reportes como son el Test de Beneficio, el Método de partición de Utilidades y el enfoque de la OCDE de los Intangibles de Difícil Valoración.

Los cambios normativos en la Acción 13 permite comprender el nivel de exigencia que en materia de Precios de Transferencia se viene incorporando en los Estados y que debe estar contemplado en los APA. (BEPS Acción 13, 2017)

La Acción 14 establece mecanismos de resolución de controversias entre los cuales se encuentra los APA. La OCDE promueve el uso de los APA como una herramienta para anticiparse a la solución de futuros conflictos buscando la negociación entre Administración Tributaria y Contribuyente. (BEPS Acción 14, 2015)

Las Directrices OCDE señalan que las operaciones en el curso de un APA y la documentación solicitada no debe resultar ser mayor a las que se solicitan en una fiscalización de Precios de Transferencia. La documentación requerida no debe ser excesiva sino la necesaria para su aplicación (Directrices de La OCDE Aplicables En Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2017, 2017).

Esto le otorga a la Administración Tributaria un margen todavía amplio para solicitar información, lo cual debiera delimitarse si las Administraciones Tributarias precisaran la documentación mínima indispensable.

El nivel de exigencia y complejidad en cuanto a la metodología y reportes de las acciones BEPS permiten entender que el APA es una herramienta que va a ser utilizada con mayor frecuencia y que va a permitir alinear las metodologías utilizadas en Precios de Transferencia para el contribuyente y para la administración. A mayor complejidad, mayor la necesidad de recurrir al APA.

CONCLUSIONES - CAPITULO I:

Consideramos como conclusiones a este primer capítulo relacionado a la base legal, sus tipos y procedimientos los siguientes:

- Los APA reducen la incertidumbre en los precios de transferencia que se realizan en las transacciones con vinculadas. Al evitarse conflictos futuros por una incorrecta interpretación en la aplicación de precios de transferencia y en la tributación, se mitigan riesgos tributarios con consecuencias monetarias.
- Se evita la doble imposición en los APA bilaterales o multilaterales.
- Se simplifica los procesos de Fiscalización Tributaria: Si el fiscalizador conoce y acepta la metodología de cálculo que adopta la empresa es porque ha pasado el riguroso filtro de la Administración, con lo cual, las auditorías fiscales posteriores se centrarán en el soporte documentario y no en la discusión de la metodología empleada.
- El contribuyente debe ser minucioso al proponer la metodología para el tratamiento de sus operaciones para que éstas no colisionen con los precios de transferencia. Para ello es necesario que las soluciones que propongan, responda a criterios coherentes (debe hacer sentido), cumpliendo la normativa legal y que el resultado de aplicar la metodología propuesta no signifique una menor recaudación en perjuicio de la administración. Una tarea para nada fácil que si se toma en cuenta todos estos aspectos, se puede encaminar hacia el éxito del APA.
- Los tiempos para aprobar un APA son extensos en Perú, pudiendo la Administración Tributaria (SUNAT) no dar respuesta al contribuyente con lo cual se configura el silencio administrativo negativo, dado que no hay un plazo que obligue a la administración a pronunciarse. Basta que se cumplan los plazos sin respuesta por parte de la administración para configurarse de esta forma este silencio administrativo negativo, desestimándose automáticamente.

- La solicitud de APA una vez presentada por el contribuyente, se encamina a un largo proceso en el cual el contribuyente no cuenta con visibilidad que su solicitud sea aprobada. Es por esto que resulta necesario, como lo hemos propuesto, incluir en las reuniones preliminares un plan de gestión de casos donde claramente se definida la operativa, procesos, responsables y acciones y donde la administración también asista al contribuyente en identificar datos comparables. Esto permitiría acortar los tiempos en las etapas siguientes dado el avance alcanzado en la etapa preliminar.
- Los lineamientos y requisitos introducidos en las guías BEPS permite dimensionar la complejidad que existe en la determinación de precios de transferencia. En ese sentido, enmarcar las operaciones con mayor riesgo y llevarlos a un APA, genera mayor interés para los contribuyentes donde cada vez se da mayor exigencia de los lineamientos BEPS y las metodologías de valoración de precios para garantizar la base imponible correcta y evitar conflictos futuros con la Administración Tributaria.
- Un aspecto que no se ha desarrollado a nivel de convenios de acuerdo mutuo y de convenios de doble imposición es que los países actualmente no tienen la obligación de celebrar un APA ni tampoco un plazo para ponerse de acuerdo.

CAPÍTULO II: COMPARACION CON OTROS PAISES

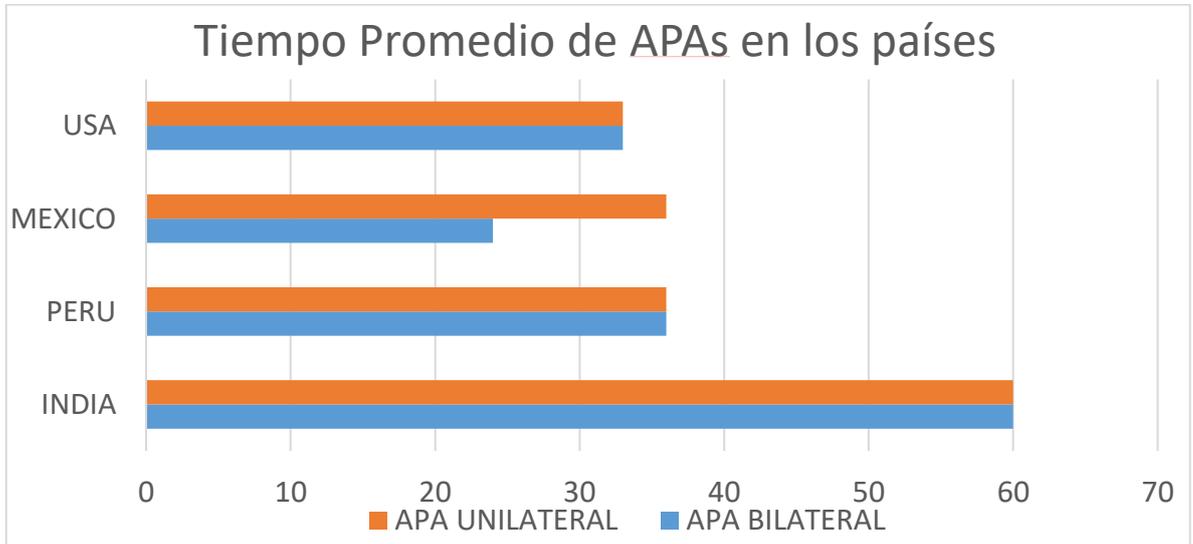
En el desarrollo de la investigación buscaremos hacer un comparativo en cuanto a los tiempos que demanda la concreción del APA y el número de acuerdos por países, explicaremos algunas particularidades como las tarifas o cuotas que se pagan e indagaremos como están formados los equipos de las Administraciones tributarias y las instancias previas de tal forma que nos conduzca a dar un mejor marco normativo peruano.

Tiempo de Duración:

Los tiempos de duración para que se concrete un APA han ido variando a través de los años en la medida que las Administraciones Tributarias de estos países han alcanzado mayor experiencia y especialización de sus equipos.

En la Figura 1.4 observamos los tiempos de duración que tarda la concreción de APAS en algunos países.

Figura 1.4 Tiempo Promedio de Cierre de APA



Como se puede apreciar, el tiempo promedio en el caso de Apa unilateral tarda entre treinta a cuarenta meses en países como Estados Unidos, México y Perú, mientras que en la India tarda 60 meses. Estos plazos son altos y desincentivan al contribuyente quien dimensionará el tiempo que le demandará todo el proceso y que sumado a otros costos no le resultará atractivo entrar a un proceso con la administración tributaria. Es fundamental trabajar en la reducción de plazos buscando eficiencias e ir acortando el tiempo de concreción del APA.

A continuación, vamos a revisar la experiencia de algunos países en los cuales se viene aplicando el APA y que nos permitirá entender en base a su normativa, procedimientos y particularidades como han logrado ejecutar su aplicación.

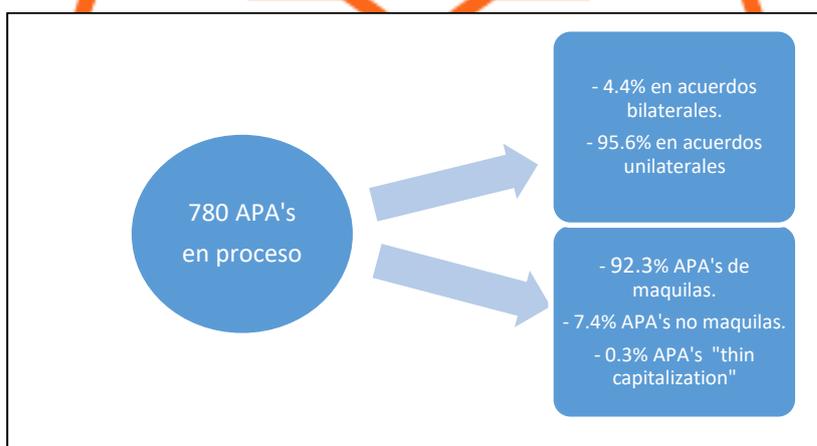
2.1 MEXICO

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México para cumplir con Precios de Transferencia plantea dos opciones:

- Por medio de APA a través del cual el SAT le otorga una resolución al contribuyente (APA ruling).
- Por medio de Safe Harbour.

Con el incremento de la industria de la maquila, el SAT tuvo la necesidad de tomar control respecto a la forma en que las maquiladoras determinaban sus ingresos y deducciones. Esto llevó a que en el año 1995 las maquiladoras establecieran sus precios de transferencia a través del régimen Safe Harbour para posteriormente retornar a la opción de ir por el APA. Como se puede apreciar en la Figura 1.5 del total de APA en proceso en el año 2016, el 92.3% correspondía a la industria de maquila.

Figura 1.5 APA's en México por tipo de acuerdo y por servicio



Fuente: <http://181.189.159.2/2016/nov/tribu/contenido/ponencias/Jacqueline%20Vargas/Acuerdos%20anticipados%20de%20precios%20de%20transferencia.pdf>

Por el alto porcentaje de APA perteneciente a la industria de maquila, el SAT tomó interés en dar solución a la problemática existente en esa industria que de manera conjunta con el contribuyente aceleró las solicitudes de APA para su aprobación.

Desde la perspectiva del SAT, el APA brindan certeza que la empresa está pagando lo correcto. Una vez que el contribuyente inicia el proceso de solicitud del APA, se busca consenso entre el SAT y el contribuyente en como determinan sus utilidades y se hace lo posible por llegar a un acuerdo, es decir se agota todas las instancias. Durante el proceso de solicitud del APA, el SAT lleva un registro y record de cada asunto y como se resuelve. El equipo del SAT es un equipo especializado técnicamente. Hay una mayor inversión de parte del SAT en contar con equipos preparados en aspectos técnicos y son equipos bilingües. El beneficio es que las empresas que acceden al APA mantienen un comportamiento más estable que las que no tienen APA. El SAT mide el éxito del APA a través del monitoreo que hace todos los años a las empresas acogidas y revisan el comportamiento y que se cumplan cada año las condiciones bajo las cuales se les otorgó la resolución de APA.

Se cuenta con una instancia pre-filling meeting que es una opción de ir al SAT sin dar el nombre de la empresa y de recibir retroalimentación de la solicitud. Esto brinda confianza para acercar a los contribuyentes a utilizar esta herramienta de planificación “pues lo que se busca es propiciar un acercamiento informal con la Administración Tributaria que permita al contribuyente hacerse una idea cabal respecto de las posibilidades de que su solicitud de acuerdo de APA prospere. Es decir, la instancia previa no debería advertirse como una invitación a realizar una inspección, sino como una oportunidad para que el contribuyente establezca una comunicación abierta con la autoridad, que facilite el intercambio de ideas respecto de la propuesta que plantea y las operaciones que pretende realizar”. (Santos, 2018). De manera similar, encontramos que las Directrices elaboradas por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE también admiten la posibilidad de que los contribuyentes se dirijan de manera anónima a la Administración tributaria durante la fase de actuaciones previas, con la precisión de que: “nada podrá acordarse con carácter vinculante en el anonimato. En cualquier caso, las intenciones del contribuyente deberán quedar relativamente explicitadas en los contactos anónimos, y estos, por tanto, no podrán prolongarse excesivamente”. Bajo esta idea de que nada puede

acordarse con carácter vinculante en el anonimato. (Directrices de La OCDE Aplicables En Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2017, 2017)

En México el proceso de APA es largo. Aproximadamente un año y medio a dos años para APA Unilateral y tres años para APA Bilaterales. Este es un punto común que tiene aún por trabajar tanto México como Perú a fin de no desalentar el uso del APA.

Para optar por un APA hay una tarifa previa. El costo es alrededor de USD 11,000. Esto permite que el SAT pueda tener recursos más especializados y enfocados destinados a sacar adelante el APA.

Considerando que estando la propuesta de desarrollar un plan de manejo de casos en la las reuniones preliminares, la experiencia de México aporta en los siguientes aspectos:

1. Llevar un registro y record de cada asunto y como se resuelve.
2. Desarrollar equipos especializados y bilingües que permitan destrabar las interrogantes que surjan en la negociación. Se percibe la voluntad del SAT por llegar a acuerdos.
3. Monitoreo anual a las empresas acogidas y revisar su comportamiento y el cumplimiento de las condiciones establecidas en el APA.

2.2 ESTADOS UNIDOS

En Estados Unidos de acuerdo a las cifras recogidas durante el 2017 el 44% de transacciones cubiertas por APA involucró la venta de bienes tangibles, mientras que el 35% corresponde a servicios y el 21% es intangible. Si lo vemos por Industria, las cifras de los sectores de Manufactura y Mayoristas representaron el 41% y 37% de APA ejecutados. Asimismo, dentro del canal de Mayoristas, el 77% corresponden a

comerciantes mayoristas de bienes de consumo duraderos. Es muy favorable que los APA sean empleados en distintos tipos de industrias, ya que permite que empresas de distinto giro no se encajone a un solo tipo de operación. (Directrices de La OCDE Aplicables En Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2017, 2017)

De acuerdo con las estadísticas proporcionadas por el Internal Revenue Service-IRS, encontramos mucha similitud en el número de APA solicitados, ejecutados y rechazados entre los años 2016 y 2017 donde la tendencia se mantuvo estable. En el cuadro adjunto, podemos apreciar el número de solicitudes de APA en Estados Unidos por los años 2016 / 2017 y cuantas fueron aprobadas.

Tabla 1: Estatus APA en Estados Unidos 2016 y 2017

	Unilateral		Bilateral		Multilateral		TOTAL APAS	
	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017
APAs solicitados	14	14	84	86	0	1	98*	101
APAs ejecutados	21	30	65	85	0	1	86	116
APAs pendientes	67	57	322	321	9	8	398	386
Solicitudes de APAs retirados	9	1	15	6	0	1	24	8

Fuente: (Internal Revenue Service - IRS, n.d.)

Observamos que entre el 2016 y el 2017 se incrementó ligeramente el número de solicitudes de APA y disminuyeron de manera importante los rechazos por el IRS.

Tiempos de Duración:

Los tiempos que demanda completar los APA unilaterales son 15.4 meses y para APA bilaterales la duración fue de 35.6 meses. Para el 2017, el tiempo promedio de duración

de un APA unilateral fue de 31 meses mientras que para un APA bilateral abarcó 35.9 meses.

Instancia Previa:

En Estados Unidos, su legislación establece dos regímenes para la presentación de la consulta / instancia previa o memorándum preliminar:

1. **Mandatory pre-filing memorándum**, Obligatorio, aplicable en los casos antes descritos ³, en donde el contribuyente está llamado a identificarse previamente, y
2. **Optional pre-filing memorándum**, Opcional, aplicable al resto de supuestos y que permite la presentación del memorándum de manera anónima.

Sin embargo, en el régimen opcional las declaraciones hechas por la Administración tributaria durante los encuentros preliminares son informales y, por tanto, no vinculantes.

Tarifas:

Respecto de las tarifas de presentación en Estados Unidos para poder ingresar una solicitud de APA, el contribuyente tiene que pagar al Estado un costo que va desde los 60 mil dólares a 114,000 dólares por todo el proceso.

En base a la experiencia de Estados Unidos, consideramos que establecer en el Perú un costo de tarifa permitirá que la administración pueda solventar en desarrollar equipos especializados y enfocados en lograr la aprobación de los APA.

2.3 SUIZA

La legislación fiscal nacional de Suiza no prevé acuerdos específicos de precios anticipados; sin embargo, es una práctica común solicitar una resolución tributaria suiza

anticipada. Estas resoluciones contienen una descripción de los hechos (por ejemplo, un mecanismo que determina los precios de transferencia entre partes relacionadas que se implementarán y las consecuencias fiscales resultantes). Pueden estar limitados a la aplicación de la ley tributaria o una directiva administrativa en un caso específico, o reglamentar la determinación de la base impositiva. Tales resoluciones usualmente se solicitan a una sola administración tributaria. Sin embargo, todas las consecuencias fiscales de un caso específico a menudo se formulan en una solicitud de resolución, que luego se archiva con todas las administraciones tributarias pertinentes.

Además, se puede solicitar un acuerdo bilateral o multilateral de fijación de precios anticipados a través de la Secretaría de Estado de Finanzas Internacionales (SIF). Este proceso generalmente lleva más tiempo que el proceso unilateral; por lo tanto, a menos que lo inicien las autoridades tributarias extranjeras, ocurren pocos casos. Los contribuyentes generalmente negocian por separado con las administraciones tributarias involucradas. Sin embargo, a la luz de los acontecimientos internacionales recientes en relación con el G20 y la iniciativa de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos para combatir la erosión de la base y el cambio de beneficios (BEPS), es probable que esta opción sea cada vez más popular.

Reglas y procedimientos:

Para obtener un dictamen tributario suizo anticipado se debe presentar un informe del caso junto con las consecuencias fiscales a las administraciones tributarias competentes, luego de lo cual se pueden presentar los siguientes escenarios:

- Si la descripción de los hechos es precisa y las cuestiones legales involucradas son bastante estándar, el comisionado de impuestos puede acordar inmediatamente y devolver una versión firmada de la solicitud de resolución presentada.

- Si los hechos o las preguntas legales son complejos, se pueden requerir llamadas o reuniones personales para resolver las diferencias.

En los casos de precios de transferencia, generalmente se requieren un mínimo de dos resoluciones. En primer lugar, se solicita a la Administración Tributaria Federal suiza (FTA) una resolución que determine las consecuencias del impuesto de retención o del impuesto de timbre. En segundo lugar, se solicita una resolución que determine las consecuencias del impuesto sobre la renta de las sociedades tributarias cantonales competentes.

Una resolución con las administraciones tributarias competentes será vinculante si:

- se otorga antes de que se implementen los hechos descritos en él;
- la descripción de los hechos es específica y la implementación está estrictamente alineada con la descripción en el fallo;
- Si es otorgado por la administración tributaria competente (por ej., El TLC y la administración tributaria cantonal pertinente si se cubren los impuestos a la renta y los impuestos sobre la renta corporativos);
- No contiene errores obvios;
- El contribuyente en cuestión ha tomado medidas que, en reversa, resultarían en considerable inconveniente; y
- sigue siendo válido mientras no haya cambios en la ley.

Los acuerdos de precios anticipados bilaterales o multilaterales que se negociarán a través del SIF siguen los mismos principios.

Marco de tiempo:

El margen de tiempo requerido para recibir una resolución tributaria suiza anticipada depende de las administraciones tributarias a las que se deba contactar y de la complejidad

de los hechos y las cuestiones legales involucradas. En la práctica, puede llevar de unos pocos días a varios meses recibir una resolución legalmente vinculante.

Con respecto a los acuerdos de fijación anticipada de precios bilaterales o multilaterales que se negociarán a través del SIF, no se puede estimar un plazo. Dependiendo de la dificultad de las negociaciones internacionales, el proceso puede llevar una cantidad considerable de tiempo.

Tarifas:

El TLC no cobra tarifas por las resoluciones de APA. Sin embargo, ciertos cantones cobran tarifas. Estos se relacionan con el trabajo requerido y no se definen como un porcentaje del monto de la transacción.

El FIS no impone tasas en la negociación de acuerdos bilaterales o multilaterales de fijación anticipada de precios. (Bär y Karrer, 2019)

2.4 INDIA

El programa APA en la India se lanzó en el 2012 con el objetivo de proporcionar certidumbre a los contribuyentes con respecto a los precios de transferencia de las transacciones transfronterizas realizadas por los contribuyentes con sus entidades grupales. Para el año 2017, la India alcanzó las cifras de 815 APA solicitados y 152 APA ejecutados en el acumulado al 2017.

Tabla 3: Estatus APA's en India acumulado al 2017

	Unilateral	Bilateral	Total
APA's Solicitados	688	127	815
APAs ejecutados	141	11	152

Fuente: (Central Board of Direct Taxes, 2017)

Hacia el 2018 la India concluyó dos APA vinculados a gastos de Advertising, Marketing & Promotion (AMP) que es uno de los temas más litigados en el escenario actual de Precios de Transferencia y en él cual se abordó las preocupaciones de los contribuyentes para resolver las disputas” y en donde la administración tributaria reconoce la existencia de matices en los negocios y otras realidades comerciales mostrando un gran esfuerzo por dar solución a las problemas planteados por los contribuyentes a través del APA. (KPMG, 2018)

2.5 POLONIA

En Polonia, entrar en un procedimiento de APA ofrece cierta protección ya que la oficina de impuestos normalmente no inicia una auditoría si se discute una transacción a nivel ministerial. El “APA es vinculante para las autoridades fiscales y no pueden impugnar el precio de transferencia si la transacción real se ajusta a los supuestos de la decisión APA. En la práctica, incluso un APA es obligatorio por hasta cinco años. Sin embargo, puede prorrogarse por un período adicional de cinco años (siempre que no se modifiquen los supuestos críticos de la metodología utilizada y el contribuyente solicite la prórroga del acuerdo por lo menos 6 meses antes de que expire).” (Bajger, 2015). Esto refuerza la importancia de la seguridad jurídica tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, de tal manera que la seguridad jurídico tributaria ayude a los objetivos de cada uno, en donde las operaciones que se realicen se desarrollen de acuerdo a lo acordado.

En el foro de precios de transferencia de abril 2018, organizado por el Ministerio de Finanzas, se abordaron los problemas prácticos y los desafíos relacionados con el análisis de evaluación comparativa y propuestas para un procedimiento simplificado que encamine a la conclusión de acuerdos de fijación anticipada de precios (APA). La misión del foro de precios de transferencia fue proporcionar un lugar para las discusiones sobre cuestiones de precios de transferencia entre representantes del Ministerio de Finanzas, asesores fiscales y la comunidad empresarial. Durante el foro, los representantes del

Ministerio de Finanzas abordaron proyectos de disposiciones sobre acuerdos simplificados de fijación anticipada de precios (APA). El procedimiento de APA simplificado se aplicaría a transacciones específicas, tales como servicios de bajo valor agregado y transacciones simples de activos intangibles (tarifas de licencia). Un APA simplificado se determinaría en un plazo de tres meses, mientras que el APA que se otorgaría sería aplicable y vinculante por un máximo de tres años (sujeto a la extensión). La tarifa de solicitud para una APA simplificada sería una cantidad fija, independientemente del valor de la transacción, pero la tarifa sería menor que la tarifa que se aplica según el procedimiento APA estándar.

Según el procedimiento APA simplificado, la decisión de otorgar un APA se basaría en:

- Declaración del contribuyente con respecto al análisis funcional
- Una aplicación estandarizada que consiste en la parte descriptiva y los datos e indicadores financieros.
- Los datos reales de la transacción.

No sería necesario presentar pronósticos financieros, pero sería necesario introducir criterios críticos para una transacción determinada.

El procedimiento de APA simplificado, así como los procedimientos actuales de APA, requerirían una protección adecuada de los datos confidenciales y, por lo tanto, estarían sujetos a una cláusula de confidencialidad fiscal.

2.6 URUGUAY

Uruguay es el primer país en Sudamérica en el cual se firma un APA. La empresa es Syngenta, uno de los grupos de agroquímicos más importantes del mundo quien firmó el acuerdo con su Administración Tributaria (la Dirección General Impositiva -DGI) en el año 2011.

Un factor clave para el éxito de un APA según el DGI es la cooperación del contribuyente, quien deberá brindar la mayor cantidad de información relevante que dispone. Con la celebración de estos acuerdos se busca sustituir el procedimiento tradicional de

determinación de precios de transferencia de operaciones realizadas entre partes vinculadas mediante la presentación de Estudios de Precios de Transferencia, sujetos a auditoría fiscal. No obstante, este tipo de acuerdo no exime al contribuyente del control por parte de la DGI. En este sentido, se deberá presentar anualmente un informe a efectos de demostrar el cumplimiento de los términos y condiciones pactados.

La principal ventaja de celebrar un APA consiste en brindar certeza al contribuyente en cuanto a que la Administración no objetará los precios determinados. Asimismo, suponen la cooperación y el acuerdo entre el contribuyente y la Administración a efectos de determinar un resultado correcto, evitándose costosas auditorías de larga duración así como eventuales litigios sobre aspectos de precios de transferencia.

Además, en el caso de los acuerdos bilaterales o multilaterales, se evita o reduce la doble tributación. (DGI Dirección General de Imposición, 2012).

La norma en Uruguay establece que los acuerdos deberán suscribirse con anterioridad a la realización de las transacciones comprendidas y no podrán exceder de tres ejercicios fiscales.

Un aspecto a considerar es que en un entorno con situaciones cambiantes, “para minimizar los efectos coyunturales, existen diversos mecanismos que el contribuyente puede considerar a la hora de la negociación, como incluir aspectos relacionados con situaciones críticas y sus efectos en el APA, así como la posibilidad de ajustes especiales, que deberán ser considerados durante la negociación original del APA. A la hora de determinar los procedimientos y características de los APA, siempre debe tenerse presente que la metodología acordada debe ser consistente con el principio de operador independiente, tomando además en consideración los principios del Derecho Tributario, principalmente el principio de equidad. Por ejemplo, se puede intentar mediante procedimientos de APA dar soluciones objetivas a distintas empresas de un sector de actividad económica, pero siempre deberá tomarse en consideración que si bien estamos frente a entidades que operan en una misma rama de actividad, las características de cada

una hacen necesario que los APA se adapten a cada caso concreto, considerando los principios rectores en la materia. (Horjales, 2012)

Dado que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor tanto por parte de la Administración Tributaria como del contribuyente, suelen presentar situaciones de incertidumbre que pueden derivar en conflictos entre éstos. Los APA se presentan como un instrumento que tiene por objeto minimizar dicha incertidumbre. Como es sabido, la aplicación del principio de plena competencia puede llevar a situaciones de controversias. Controversias que pueden presentarse no sólo entre el contribuyente y la Administración Tributaria, sino también entre las propias Administraciones Tributarias cuando éstas analizan la renta que es atribuida a su jurisdicción. Por su parte, el aumento de las operaciones internacionales entre empresas multinacionales requiere que las Administraciones Tributarias deban destinar una dotación importante.

Es así que los APA se presentan como un mecanismo complementario en materia de precios de transferencia que permite reducir el grado de subjetividad inherente a la misma, así como reducir la elusión fiscal y otorgar mayor seguridad jurídica y económica, tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria. Constituyen una solución complementaria a los procedimientos tradicionales previstos en la legislación doméstica y en los tratados internacionales para resolver cuestiones relativas a esta materia.

“El régimen de APAs en Uruguay no prevé la posibilidad de realizar acuerdos en forma retroactiva pues excluye a las transacciones realizadas antes de su firma. Una vez firmado el acuerdo, el mismo no podrá exceder de tres ejercicios fiscales (pudiendo ser de uno, dos o tres ejercicios, a opción de las partes). Dicho plazo se aplicará a los ejercicios cerrados a partir de aquel en que entre en vigencia el régimen. Dado que el proceso de celebración de APA suele insumir varios meses (la DGI no dispone de un plazo

determinado para expedirse), el cómputo de este plazo puede presentar algunas dificultades prácticas dependiendo del tipo de transacción de que se trate.

No existe limitación alguna en cuanto a la naturaleza de las transacciones que comprende, pudiendo tener por objeto una, varias o la totalidad de las transacciones celebradas por el contribuyente con las entidades vinculadas, cualquiera sea su naturaleza. Por otra parte, si bien le corresponde al contribuyente decidir qué transacciones han de incluirse en la solicitud, la DGI puede disponer incluir otras transacciones que estime conveniente.

Este régimen le otorga amplias facultades a la DGI para aceptar o rechazar el acuerdo a su sola discreción. Si la DGI rechazara la solicitud de APA (si habiéndola aceptado en primera instancia no llegara a un acuerdo con el contribuyente, desestimando su petición), debería dar vista al contribuyente y fundamentar los motivos de su decisión. En la medida que se trata de un acto administrativo, el mismo es recurrible (si bien en la práctica es difícil que esto ocurra). Por su parte, el contribuyente también conserva el derecho de aceptar o rechazar la propuesta de la Administración.

En cuanto a las formalidades que insume este proceso, la DGI ha establecido un manual de procedimiento interno en el cual establece las condiciones y formalidades que serán requeridas para la celebración de un APA.

El presente régimen no prevé el pago de tasa alguna para la suscripción de este tipo de acuerdos.

Etapas del Procedimiento en Uruguay:

La DGI elaboró un manual de procedimiento relativo a las condiciones y formalidades necesarias para la celebración de tales acuerdos. A continuación se presentan resumidamente las características generales de las etapas definidas en dicho manual:

- **Entrevista previa:** El contribuyente tiene la posibilidad de solicitar a la Dirección General de la DGI una reunión previa a la solicitud formal del acuerdo. La misma, de llevarse a cabo, tiene como objetivo principal determinar la viabilidad de éste y su alcance.

En tal oportunidad, el contribuyente explicará el tipo de operaciones objeto de análisis, las características de los bienes o servicios en cuestión, las funciones, riesgos y activos de la empresa, las circunstancias económicas especiales que entienda deberán ser tenidas en cuenta, la metodología de precios de transferencia que se pretenda aplicar, aparte de todas las demás consideraciones que estime pertinentes.

Esta instancia le permite a la DGI tener una aproximación informal a la situación planteada para poder evaluar las circunstancias y complejidad del caso presentado.

- **Solicitud formal de celebración del acuerdo:** Sin perjuicio de lo establecido en el punto anterior, el contribuyente que quiera celebrar un APA con la DGI deberá solicitarlo formalmente, por escrito.

La referida petición deberá ser ingresada conjuntamente con un Estudio de Precios de Transferencia que elaborará el contribuyente, formalizándose en un expediente.

- **Análisis efectuado por la Dirección General:** La Dirección General analizará la solicitud y, de corresponder, autorizará su estudio, remitiendo las actuaciones a la División Grandes Contribuyentes, para su consideración por el Departamento de Fiscalidad Internacional.
- **Informe técnico:** En esta etapa se procederá a analizar el Estudio de Precios de Transferencia el que deberá contener la siguiente información, sin perjuicio de toda otra que se le solicite durante la etapa de negociación, a saber:

- Identificación del contribuyente, operaciones objeto de análisis en el presente acuerdo, período solicitado, descripción general del negocio y detalle de la operativa, estructura organizacional, local e internacional
- Composición del capital social; políticas de precios de transferencia; estrategias de negocio análisis funcional de cada una de las empresas vinculadas que participan en las operaciones objeto de análisis explicando

las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos; descripción de los procedimientos operativos; método utilizado para la determinación de los precios de transferencia de las operaciones, con indicación de las razones y fundamentos que lo justificaron como el método más apropiado, así como los motivos de rechazo de los restantes métodos; aplicaciones numéricas con base en cifras históricas y/o proyectadas de los balances, en caso de corresponder, indicadores de utilidad aplicables; descripción de los criterios de selección de los comparables; identificación de los potenciales comparables seleccionados, indicando los motivos de aceptación o rechazo; cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados (ajustes de comparabilidad); circunstancias económicas que fundamentan la validez del acuerdo y que deben mantenerse para que la metodología propuesta continúe siendo aceptable (hipótesis críticas); estados contables e información financiera detallada por líneas de productos o segmentos del negocio; contratos celebrados entre las partes; antecedentes administrativos o jurisdiccionales relacionados con la metodología propuesta, si los hubiere; APA celebrados con otras Administraciones Tributarias, ya sea celebrados por el propio contribuyente como por otras entidades vinculadas del grupo multinacional al cual pertenece, especialmente aquellos APA que tuvieran una operativa similar a la analizada; y la acreditación de las personas autorizadas para representar al solicitante.

El Departamento de Fiscalidad Internacional analizará la petición presentada, conjuntamente con la información y documentación brindada durante esta etapa. Sobre la base de esta información así como de otros

elementos que pudieran surgir durante la propia negociación, se elaborará un primer proyecto de acuerdo.

- **Acuerdo anticipado de precios:** Si la opinión del Departamento de Fiscalidad Internacional fuera favorable, y la Dirección General lo compartiese, se procederá a instrumentar el acuerdo conforme al proyecto preparado, cuyo formato es un contrato. Dicho contrato será firmado por el contribuyente y el Director General de Rentas, máximo responsable de DGI.
- **Dictamen desfavorable:** Si la opinión del Departamento de Fiscalidad Internacional fuera desfavorable, y la Dirección General lo compartiera, se rechazará la solicitud presentada comunicándose dicha decisión al contribuyente. A tales efectos, se le dará vista al contribuyente sobre la decisión y sus fundamentos.

Algunas de las cuestiones prácticas más relevantes que fueran tenidas en cuenta en el caso concreto de Uruguay:

- A partir de este tipo de acuerdos se definen una serie de criterios que tienen que ver con la selección del método de análisis, de los comparables, la realización de ajustes de comparabilidad y la definición de las hipótesis o asunciones críticas que condicionan las definiciones anteriores y se relacionan con eventos futuros. En la medida que estos acuerdos deben suscribirse con anterioridad a la realización de las transacciones que comprendan, es necesario realizar una serie de supuestos y predecir algunas de sus variables (lo que comúnmente se conoce como hipótesis o asunciones críticas). En ese sentido, resulta especialmente importante ser extremadamente prudente, ya que los hechos y circunstancias pueden cambiar en los ejercicios futuros que forman parte del acuerdo.

- Las Directrices de la OCDE en su numeral 4.124 reconocen que una de las cuestiones claves en la celebración de este tipo de acuerdos es el grado de especificidad del mismo, es decir, si sólo se limita a la definición de la metodología, su aplicación y las asunciones críticas; o si comprende además cuestiones más específicas que tienen que ver con los resultados futuros (como por ejemplo los comparables, los porcentajes de rentabilidad, etc.). Al considerarse el alcance de un APA es necesario que la Administración Tributaria preste especial atención a la naturaleza de la transacción objeto de análisis, así como a los hechos y circunstancias que la determinan. El grado de especificidad de las predicciones dependerá de la naturaleza de éstas y de las hipótesis críticas que la condicionan. (Directrices de La OCDE Aplicables En Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2017, 2017)
- Se entendió que en la medida que un APA contiene un elemento consensual se lo debía asimilar a un “contrato” entre la Administración Tributaria y el contribuyente, y no a una resolución de la DGI que es un acto unilateral de la Administración.
- Dada la necesidad de disponer de recursos muy especializados (de por sí escasos), no era posible aceptar todas las solicitudes presentadas a la Dirección durante la etapa de entrevista previa arriba comentada. A tal efecto, se definió como criterios de selección (o rechazo) aquellos casos que presentarían determinadas características, como podría ser una empresa recientemente auditada (donde la Administración Tributaria ya había invertido tiempo y recursos en la etapa de auditoría), una empresa que no operara en la comercialización de bienes con cotización conocida en mercados transparentes (por lo complejo de la transacción), etc. Se entendió que durante la etapa de entrevista previa era posible realizar una reunión preliminar únicamente con los asesores del contribuyente (a opción de éste), no teniendo obligación de revelar el nombre del contribuyente.

En el año 2011 fueron aceptados para su estudio dos casos. Durante el proceso de revisión de las dos solicitudes formalmente presentadas para la celebración del acuerdo, una de ellas fue retirada por el contribuyente.

- A los efectos del seguimiento de la correcta aplicación del APA, se entendió que los contribuyentes deben presentar un informe anual donde se deje constancia del cumplimiento de dicho acuerdo y del mantenimiento de todas las hipótesis o asunciones críticas sobre las cuales se acordó; debiéndose adjuntar a dicho informe una copia de los estados contables.(Ferreri, 2013)

2.7 PERU:

Los APA no ha tenido un desarrollo importante en comparación a los otros países como se ha planteado desde el inicio y es así que en el Perú no hay APA aprobados. Hay muy pocas solicitudes ingresadas a Sunat que se encuentran en proceso de revisión y no son públicas. A fin de entender los avances y que es aquello que nos falta para dar el salto que impulse esta herramienta hemos recogido la perspectiva del contribuyente y de Sunat.

Desde la perspectiva del contribuyente, se recogió información por medio de entrevistas acerca de la experiencia en el proceso de APA. La información que se relevó fue la siguiente:

- En el Perú en la etapa de reuniones preliminares no se cuenta con un plan de gestión de casos que esté reglamentado y tampoco se proporciona un grado de probabilidad que se concrete. No hay ningún certificado de viabilidad.
- La decisión de firmar el APA en opinión del contribuyente es probable que se haya quedado en Sunat en una instancia muy por debajo organizacionalmente y puede no haberse escalado a una instancia con mayor experiencia en el tema, esto tiene que ver con la percepción del contribuyente sobre la administración tributaria y cómo se desarrolla la revisión y atención de sus solicitudes.

- Circunstancias como procesos litigiosos vigentes podrían influir en la firma de APA. Esto expresa la lógica preocupación del contribuyente a que la administración al revisar la solicitud, en caso exista algún proceso administrativo o judicial en curso con el contribuyente, pueda influir en la decisión de no otorgar el APA. Los procesos tributarios lo podrían colocar al contribuyente en una posición desfavorable frente a la Administración.
- Durante el proceso de evaluación del APA, el contribuyente no tiene la seguridad que solo será el equipo de precios de transferencia de la administración tributaria quien participe en las reuniones con el contribuyente sin que intervenga los equipos de fiscalización en la revisión de la información.
- No hay seguridad digital en cuanto a si la información proporcionada va a quedar resguardada.
- Los plazos son muy largos. Pueden durar dos o tres años, esto podría mejorarse en la medida que durante las reuniones preliminares se abarque en gran parte la evaluación de la documentación y su análisis.
- La percepción de los contribuyentes es que actualmente si la Administración Tributaria no advierte que en la operación hay un riesgo alto de recaudación pierden el interés por continuar con el proceso del APA. En sus inicios el Estado peruano buscaba atraer la inversión con el APA pero esto se fue perdiendo en el tiempo. Es una oportunidad de impulsarlo estableciendo reglas claras en precios de transferencia. Hoy “el 40% de las transacciones de comercio en Perú se realizan entre empresas vinculadas, lo que equivale a 40.000 millones de dólares (33.500 millones de euros), por eso, “las empresas peruanas deben estar preparadas para que sus transacciones económicas favorezcan el desarrollo empresarial y el acceso a otros mercados sin afectar a sus ingresos y sin incumplir con la normativa internacional de la OCDE”. (Jimenez de Vega, 2017)

- Cambiar la percepción de los contribuyentes para que tengan confianza en la Administración es un gran reto; un camino largo y difícil ya que actualmente existe una gran preocupación por el mal uso de la información proporcionada en la etapa de revisión que va unido al riesgo de tener que abrir la información a Sunat y la inseguridad a que se respete los acuerdos.
- El área de precios de transferencia de Sunat en cuanto a recursos es reducido respecto de administraciones tributarias del exterior donde hay un mayor número de personas fuertemente preparados para resolver este tipo de acuerdos que requieren de un sólido manejo de las operaciones internacionales. Se requiere contar con un nivel de maduración, conocimiento y experiencia de los equipos de SUNAT.
- El uso de los APA beneficia a la Administración Tributaria al realizar fiscalizaciones más ágiles y eficientes cuyos tiempos de duración se ven reducidos.
- Para la difusión de los APA, apoyaría tener en el radar datos estadísticos con relación al número de solicitudes de APA presentadas, aprobadas, rechazadas y retiradas. Sin embargo, no se cuenta con esta información de forma pública lo cual hace complicado analizar la evolución.
- A raíz de los últimos cambios normativos en precios de transferencia respecto al tema de servicios; la metodología que se ha aprobado para el análisis (costo, gasto más mark-up) resulta ser muy rígida. En las operaciones globales, no siempre se puede seguir este método, esto hace que cobre importancia para las empresas el replantearse utilizar los APA como un mecanismo alternativo para luego de un análisis de riesgo, llevar a cabo este tipo de negociaciones con la Administración.

Desde la perspectiva de Sunat, la información que se recogió fue la siguiente:

- Entrar a un APA para Sunat es un proceso muy delicado porque tiene que comprometerse a decir que está de acuerdo con un método durante los siguientes

tres años y no va a colocarlo hasta estar seguro que tiene suficiente conocimiento y experiencia sobre precios de transferencia.

- El APA es el estadio de maduración de la práctica de una Administración Fiscal porque implica que la administración tributaria se reúna con el contribuyente y que el personal de la administración posea suficiente capacidad y conocimiento, tiempo para investigar y entender las operaciones. Sin embargo, el equipo de precios de transferencia de Sunat que empezó a formarse en el 2012, hoy son alrededor de 50 personas y aún no tienen la experiencia suficiente para sentarse con el contribuyente (que tiene sus asesores) a revisar y entender la operación. Mientras los recursos de ambas partes no estén al mismo nivel, Sunat no se va a arriesgar a firmar un APA.
- Hoy como está definida la norma, en caso SUNAT no brinde respuesta a la solicitud de APA, éste es desestimado, con lo cual Sunat no necesita decir si está o no de acuerdo. Si la norma obligara a dar una respuesta, esta debería estar justificada. La norma debiera no dar la posibilidad a Sunat de quedar sin dar una respuesta, dado que esto genera desconfianza en el administrado toda vez que, ante la incertidumbre de no recibir respuesta, considere que es mejor no utilizar la herramienta considerando la alta probabilidad que se cumplan los plazos y caiga en el silencio administrativo negativo.
- Con un número reducido de personas en precios de transferencia que maneja la administración, es difícil que hoy en día se forme un grupo específico para APA. Lo que sí podría darse más adelante es que resuelva un caso o dos al año para monitorear como resulta el proceso. Con un equipo de cincuenta personas en Sunat, es difícil que puedan abarcar más casos. Podría iniciarse con casos más fáciles y con menor riesgo enfocándose en un solo tema en una etapa inicial. Es importante trabajar en:
 - Plazos perentorios, que no sean muy extensos.

- Fases, que permitan percibir al administrado que el proceso avanza y en el cual se gestionen los casos que se presentan.
- Seguimiento, que el proceso tenga un equipo dedicado a exclusividad al análisis de si procede o no el APA.

Marion Daniel y Ladak Kabir señalan que la experiencia comparada de países como Canadá y Australia, en donde la presentación de la solicitud APA, junto con la documentación necesaria, va acompañada de una declaración firmada por un funcionario autorizado en la que hace constar que ha examinado la solicitud y que, a su leal saber y entender, la información presentada es correcta y exacta en todos los aspectos importantes (Marion & LADAK, 2007) en (Santos, 2018). Nos lleva a reflexionar sobre la conveniencia de introducir la obligación a la Administración Tributaria de Peru de insertar una leyenda similar al momento de recibir formalmente la solicitud APA lo cual podría ser una salvaguarda procedimental.

Otra alternativa para hacer prosperar el APA es a través de un gremio. Sin embargo, dado que el APA se firma con contribuyente y no con gremios, se tendría que buscar algún mecanismo para que lo que se acuerde entre gremio y Sunat baje de forma natural a los asociados y puedan ir el asociado a Sunat con su solicitud de APA cuya metodología se acuerde previamente entre gremio y Sunat.

Tal como vienen las fiscalizaciones, estas no solo se centrarán en la fehaciencia y probanza del servicio, sino a la forma como se calculan los valores y la metodología seguida. Es decir, de cara a las revisiones fiscales, las operaciones con vinculadas requerirán un trabajo de planificación y documentación para que pase el tamiz de auditorías de renta y de precios de la Administración Tributaria de cada país.

Como hemos podido apreciar, los contribuyentes tienen el reto de demostrar que los precios de transferencia de sus operaciones con vinculadas están correctamente determinados lo cual implica desarrollar un esfuerzo importante del lado del

contribuyente por lograr transmitir la dinámica de sus operaciones, cual es la razón de negocio, como es que se determinan los costos, gastos, margen y cómo se beneficia la empresa. Las compañías a través del APA buscan tener la seguridad en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y no caer en riesgos tributarios futuros; planificación que al ser aprobado por la Administración Tributaria, permite operar y reducir incidencias impositivas futuras. A su vez, la Administración al toma conocimiento de sus operaciones, entiende la dinámica de negocios al demostrar que la misma no menoscaba la recaudación fiscal. Es decir, hay un total conocimiento de la operación y con criterios de valorización utilizados lo que ha conducido a que los APA sean aceptados por varias administraciones tributarias.

2.8 OTROS ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA TRAMITACION DEL PROCEDIMIENTO

Otros aspectos que destacan en la tramitación de los APA en el Derecho comparado para su posible incorporación a la normativa peruana son:

2.8.1 La gratuidad del programa APA o el pago de tasas como requisito de la solicitud APA de cuotas en el procedimiento APA

Como se observa en la tabla líneas abajo, existe una variación considerable en el importe de las tarifas o tasas, lo que lleva a reflexionar sobre su proporcionalidad; es decir; hasta qué punto tal o cual importe es el estrictamente necesario para que la Administración pueda hacer frente, de manera eficiente, a los gastos que genera mantener el programa APA y hasta qué punto dicho importe se convierte en un freno que puede condicionar la disposición del contribuyente a solicitarlo dependiendo si se trata de pequeño, mediano o principal contribuyente.

País	Tarifas o Cuota
Alemania	20.000 €
Austria	Entre 1.500 € y 20.000 €
Dinamarca	300 DDK (40,22 €)
Estados Unidos	60.000 \$ (53.260 €)
Mexico	Entre 595 € y 10,000 €
Polonia	Entre 20.000 PNL (5.200 €) 100.000 PNL (26.000 €)
Hong Kong	30.000 HKD (3.437 €)
India	Entre 20.000 \$ (17.720 €) y 40.000 \$ (35.440 €)

Fuente: (Rodríguez Ondarza, 1998)

Ahora bien, frente a los países que exigen el cobro de cuotas se encuentran aquellos en donde impera la gratuidad del programa APA, en el entendido de que no existen cuotas a cubrir por parte de los interesados para la formalización de la solicitud APA, ni durante el procedimiento, ni durante la vigencia del acuerdo. Algunos países en donde el programa APA es gratuito son: Australia, Bélgica, China, Francia, Irlanda, Italia Japón, Lituania, Países Bajos, Perú, Reino Unido, Uruguay y Tailandia.

No obstante lo anterior, interesa subrayar que el establecimiento de cuotas parece ser la tendencia que siguen las jurisdicciones APA más activas a nivel mundial.

Tratándose de casos de valoración compleja o que involucren un volumen considerable de operaciones, el contribuyente suele tener mayor capacidad económica para afrontar los gastos que acarrea la contratación de despachos o expertos independientes que emitan un estudio de precios de transferencia que avale su propuesta de valoración; mientras que para la Administración, por cuestiones presupuestarias y de gestión de recursos, siempre es un proceso más complejo el disponer de liquidez inmediata para pagar por un informe externo dentro de un procedimiento.

Al mirar la experiencia australiana en casos de valoración compleja, la Administración puede requerir la contratación de un experto independiente que sea aceptable para ambas y que evalúe la metodología de precios propuesta. (Richter et al., 2012) en (Santos, 2018)

2.8.2 Efectos retroactivos (*rollback*) de los APA

Por regla general, los APAs surten sus efectos hacia el futuro, sin embargo, existe la posibilidad de permitir su aplicación respecto de operaciones ejecutadas en años anteriores a su aprobación, siempre que se den las siguientes premisas:

1. Que estas se hubieren sujetado a la misma metodología seguida en la fijación de la contraprestación de la operación vinculada y
2. Que exista similitud significativa entre los hechos, circunstancias y ejercicios fiscales.

Tanto las Directrices de la OCDE, como las Directrices del FCPT, contemplan la posibilidad de que administración y contribuyente acuerden la aplicación retroactiva del acuerdo respecto de operaciones ejecutadas con anterioridad a su aprobación. En fechas recientes, el *rollback* de los APA se ha convertido en un propósito buscado por el programa BEPS, como parte de las acciones derivadas de la acción 14 (*make dispute resolution mechanisms more effective*), en el entendido de que la aplicación retroactiva de los acuerdos puede ser útil para prevenir o resolver posibles conflictos de precios de transferencia. (COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Relativa a Las Actividades Del Foro Conjunto de La Unión Europea Sobre Precios de Transferencia Entre Julio de 2012 y Enero de 2014, 2014)

En el ámbito de la Unión Europea, las Directrices del FCPT señalan tres cuestiones que es relevante destacar respecto de la aplicación retroactiva de los APA:

1. Que la retroactividad se podrá admitir siempre que esté prevista en la legislación nacional.
2. Que la retroactividad ha de considerarse exclusivamente como un efecto secundario de los APA y, como tal, solo deberá aplicarse cuando sea oportuna a la vista de los hechos y circunstancias de cada caso, para lo cual será necesario que en el pasado se hayan suscitado hechos y circunstancias similares a los contemplados en el acuerdo.
3. Que la retroactividad solo procede con el consentimiento del contribuyente.

En el caso peruano, no está incorporado el rollback. Es un punto importante por considerar para ser incluido en nuestra normativa.

CONCLUSIONES - CAPITULO II:

En base a las experiencias arriba comentadas, pueden extraerse algunas conclusiones a éste capítulo:

1. Los plazos de los requerimientos (no hay silencio administrativo positivo), establecer una matriz de rechazo de APA es decir que se precise porqué se rechaza un APA y cuáles son los criterios y fundamentos.
2. Para llegar a un acuerdo que beneficie a ambas partes, los funcionarios de la Administración encargados de la tramitación del APA, antes de estudiar el caso desde su posición como autoridades fiscales, lo analicen desde una perspectiva empresarial, como si fuesen ejecutivos de esa industria, a fin de comprender la dinámica de mercado que esté siendo analizado y poder estimar el comportamiento que tendrá durante la vigencia del acuerdo.
3. Para los equipos de APA es importante el establecimiento de criterios para la selección de los funcionarios que se encargarán de tramitar el acuerdo; la posibilidad de que asesores externos e independientes participen en las

negociaciones; considerar la creación de un cuerpo separado de las funciones de inspección y control para la tramitación de los acuerdos; especializar y capacitar a los funcionarios de la Administración sobre la forma en que opera la tramitación de APA en jurisdicciones con más experiencia) que pudiera ser de utilidad para optimizar el procedimiento; la confidencialidad de la información. Las administraciones tributarias en los países que hemos revisados son especializados en el tema y tienen muy buen manejo de las operaciones o transacciones internacionales que se operan lo cual les permite tener una mayor comprensión de las operaciones.

4. Una crítica al respecto es que tratándose de casos de valoración compleja o que involucren un volumen considerable de operaciones, el contribuyente suele tener mayor capacidad económica para afrontar los gastos que acarrea la contratación de despachos o expertos independientes que emitan un estudio de precios de transferencia que avale su propuesta de valoración; mientras que para la Administración, por cuestiones presupuestarias y de gestión de recursos, siempre es un proceso más complejo el disponer de liquidez inmediata para pagar por un informe externo dentro de un procedimiento que, de por sí, ya es gratuito para el contribuyente.
5. El rollback debe ser evaluado por la Administración para ser incorporado en nuestra normativa que permita su aplicación en las operaciones ocurridas en el pasado y que sean similares a las realizadas en el periodo cubierto por el APA.
6. En algunos países se da pago de tasas o tarifas y en otros es gratuito, se sugiere que los pagos sean de acuerdo con la complejidad o gratuito si son menos complejos. Un sistema de tarifas o cuotas en base a determinado criterio tales como ingresos o tipo de contribuyente según el tamaño del negocio permitirá a la Administración destinarlo a tener equipos especializados, optimizar tiempos y llevar adelante con celeridad a que se logre alcanzar la aprobación del APA. Esto

contribuye a no desalentar al contribuyente considerando que se acortarían los plazos de ejecución de APA.

7. En el caso de Uruguay, la Administración Tributaria adoptó criterios prudentes al definir la cantidad de acuerdos que podía administrar con los recursos que contaba y al definir el perfil del contribuyente que podría llegar a celebrar este tipo de acuerdos. En ese sentido, se valora en forma positiva la posibilidad de realizar entrevistas previas con la Dirección de la Administración Tributaria, identificándose (o no) al contribuyente.
8. La aplicación de las normas de precios de transferencia requiere el uso intensivo de herramientas informáticas que les permita acceder a información del mercado relativa al conocimiento de la industria, de los sectores de actividad, de cotización de bienes en mercados transparentes o bolsas de comercio, de transacciones o empresas potencialmente comparables, etc. El régimen de APA no es ajeno a esta realidad. El uso de estas herramientas suele tener costos elevados lo que lleva a la Administración a ponderar sus necesidades y evaluar los costos asociados.
9. Una de las cuestiones claves en la celebración de este tipo de acuerdos es el grado de especificidad. Es decir, además de la metodología, su aplicación y las asunciones críticas, además debe comprender cuestiones más específicas que tienen que ver con los resultados futuros (por ejemplo: los comparables, los porcentajes de rentabilidad, etc.). El grado de especificidad de las predicciones dependerá de la naturaleza de éstas y de las hipótesis críticas que la condicionan.
10. Los APA tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales de resolver los problemas de precios de transferencia y serán instrumentos útiles en la medida en que favorezcan a la aplicación del principio de plena competencia, tengan carácter flexible y exista un ambiente de colaboración entre los contribuyentes y la Administración. Sin lugar a duda, los APA resultan un recurso que tiene como virtud acortar para ambas partes las discrepancias que surgen en las fronteras de un régimen tan sinuoso como el de precios de transferencia. También tienen sus

inconvenientes pues no resulta sencillo en todos los casos definir esos criterios. Las partes deben ser extremadamente cuidadosas, ya que, en términos de equidad intersectorial, esto funciona en la medida que se pueda asegurar que se aplique a un número relevante de contribuyentes en igualdad de condiciones.

11. Buscar algún mecanismo a través de gremios donde lo que se acuerde entre gremio y Sunat para un tipo específico de transacción, baje de forma natural a los asociados y pueda dirigirse el asociado a Sunat con una metodología previamente acordada.
12. Manejar instancias previas permite ser más eficiente en el uso de recursos: tiempo, costos y experiencia. Es decir, las etapas preliminares permiten depurar o darle una mejor forma al APA antes que llegue a la etapa de la presentación de la propuesta. El contar con una instancia anónima preliminar, permite sondear si el APA que el contribuyente quiere solicitar tiene sentido y sustento



CAPÍTULO III: PLANEAMIENTO: CASOS APLICABLES

A APA

En el presente capítulo se busca presentar algunos escenarios que pueden manejarse a través de un APA. Las compañías utilizan diferentes modelos de negocio para que sus procesos fluyan con altos niveles de eficiencia; sin embargo resulta complejo entender la forma en cómo se lleva a cabo la operación, como se configura el servicio, el por qué se utiliza determinada mecánica que en otras empresas competidoras podría no ser utilizada o cómo se determinan los importes que se le atribuye a sus vinculadas. La aplicación de un APA resulta favorable en tanto permita dar a conocer la operatividad aplicada por razones de mercado, con el nivel de detalle apropiado y con el tipo de respaldo o soporte necesario que resulte ser suficiente para que la Administración Tributaria reconozca la fehaciencia del servicio y sus criterios de atribución.

Los escenarios que de forma resumida explicamos a continuación, intentan abarcar una parte de la problemática que hoy existe en torno a los precios de transferencia y que ante esta dificultad, el APA se presenta como una alternativa para que las operaciones determinadas por los contribuyente sea conforme a la normativa de Sunat.

3.1 Opciones de Financiamiento: Cash Pooling

Cash Pooling Zero Balancing: Un Cash Pooling saldo cero o Centralización de la Tesorería Internacional, es un sistema que permite transferir saldos o movimientos de cuentas bancarias pertenecientes a empresas vinculadas a una cuenta única centralizadora de tesorería que puede ser manejada por la matriz o por otra vinculada especializada en el tema de Tesorería.

“Cash Pooling saldo cero, consiste en el barrido de todas y cada una de las cuentas de la empresa dejándolas con saldo cero y traspasando los saldos a una cuenta centralizada.

Se hace el barrido por fecha valor, es decir, solo se realizará un apunte al debe y otro al haber por el saldo resultante de todos los apuntes de la misma fecha.”
(Laboral Kutxa, 2019)

Este instrumento pretende aprovechar la condición de un Grupo empresarial, para evitar los perjuicios que puedan derivarse de tener cuentas bancarias deudoras cuando en el grupo existen otras sociedades con una tesorería “sana” porque, básicamente, la cuenta matriz es como una sumatoria de las cuentas de las filiales. Este sistema permite también tener un mayor poder de negociación sobre las entidades financieras al producirse economías de escala financieras.

El cash-pooling no debe confundirse con un mecanismo para vaciar o alterar físicamente la tesorería de las entidades, sino únicamente para gestionarlas de forma conjunta. Es decir, que es una herramienta meramente organizativa y no tiene nada que ver con las operaciones de las sociedades, por lo que con ella no se puede modificar la gestión de cada una de las filiales ni tampoco cambiar los fondos de un lado a otro.

A través de un APA, el Cash Pooling barrido cero permitiría brindar a Sunat la seguridad que el cálculo de intereses es adecuado para fines de Precios de Transferencia y que el esquema propuesto de tributación favorece a la Administración Tributaria y a la empresa.

3.2 Otros Servicios Intragrupos:

La complejidad de las operaciones internacionales, los costos y gastos asociados, lleva a la necesidad de repensar en mecanismos que permitan a las empresas de grupos reducir costos y lograr eficiencias. Al manejar determinadas estructuras que brinden servicios desde una de ellas al resto del grupo con el propósito de aprovechar la experiencia de quien brinda los servicios (centralizando las operaciones), se dota a las empresas del grupo con servicios altamente calificados y especializados permitiendo optimizar los tiempos y asegurar que la calidad del servicio cumpla con altos estándares acorde con las necesidades del grupo.

3.2.1 Investigación y Desarrollo:

En operaciones intragrupo en las actividades de Investigación y Desarrollo, es importante tener en cuenta que la forma en que se determinan los costos del servicio puede resultar muy distintos respecto a otras empresas del mercado que no son vinculadas. Existen diferencias en cuanto al conocimiento especializado de la marca, la tecnología incorporada, el know-how, el soporte que hay detrás del servicio, la asistencia técnica y los riesgos asumidos. Esto hace que obtener comparables para propósito de Precios de Transferencia pueda resultar complejo en la operación analizada. Un APA al involucrar a la Administración Tributaria y al Contribuyente permitirá explicar la lógica detrás del valor de la operación y demostrar la consistencia y la metodología empleada en la determinación de los costos.

3.2.2 Maquiladoras:

La industria maquiladora es un sector muy importante en México con muchos inversionistas extranjeros en gran magnitud proveniente de Estados Unidos quienes que para demostrar el costo fiscal de sus operaciones han tenido una gran complejidad. Existe un porcentaje alto de maquiladoras (95%) que en su momento optaron por presentar su solicitud de APA (700 solicitudes pendiente de resolverse), ante lo cual, el SAT al tomar como referencia que, por el año 2000, tardó alrededor de 6 años en resolver las aproximadamente 1,000 solicitudes de APA que solicitaron los contribuyentes, propuso una nueva metodología nombrada APA Fast-Track, la cual buscó otorgar una resolución anticipada de precios de transferencia en un tiempo mucho menor al que actualmente se tiene con el proceso del APA tradicional.

El APA Fast Truck nos muestra el esfuerzo del SAT para agilizar los APA de este sector. “Uno de los comentarios de la autoridad (SAT), conscientes de la practicidad de la implementación de esta nueva modalidad de APA Fast-Track para la industria maquiladora, (...), es que los márgenes de utilidad resultantes de su aplicación se ubiquen por debajo del modelo de Safe Harbor, para de esta manera convertirse en una opción más atractiva para los contribuyentes y atraer a una mayor cantidad de inversionistas extranjeros”. (De la Rosa, 2016)

3.2.3 Centralización de Operaciones Logísticas:

Las empresas vinculadas a fin de lograr eficiencias operativas y aprovechar el know-how del grupo, centralizan sus operaciones logísticas en una ubicación geográfica. El propósito es que las empresas optimicen sus procesos de distribución cumpliendo los estándares de calidad, generando ahorros en tiempo en la cadena de distribución, manejando óptimos proyectados de inventario a fin

de evitar tener inventarios en exceso y capital de trabajo inmovilizado. Los costos/gastos son distribuidos a las vinculadas con las cuales opera el prestador del servicio y se define una alícuota en base a determinada variable a fin de distribuir dichos costos.

3.2.4. Servicios de Soporte IT:

Los servicios de IT, requieren un conocimiento muy técnico y esto hace que los servicios que se prestan se individualicen por cada una de las operaciones de IT como son la migración de redes, las conexiones de red, los cambios o modificaciones en los sistemas, el soporte a usuarios finales, por nombrar algunos casos. A esto que es complejo, le sumamos que utilizan un mismo sistema integrado con los demás países donde hay operaciones sensibles y un cambio en una transacción afecta un proceso crítico de negocio a nivel global. Estos servicios son divididos en distintas locaciones. El criterio de atribución puede resultar muy complejo y transmitir las funciones que presta la vinculada a la Administración Tributaria para dimensionar el tamaño y la complejidad del servicio que recibe la empresa para sustentar el valor del servicio puede ser bastante demandante. A través de un APA y con equipos especializados tanto de la empresa como de la administración que trabajen en conjunto con el interés de comprender la forma en que se opera se puede alcanzar una planificación que resulte beneficiosa a ambas partes.

En nuestra opinión, consideramos que los casos mencionados resultan ser claros ejemplos de la viabilidad de este tipo de acuerdos y que el propósito de aplicar determinados esquemas o estructuras resultan ser parte de nuevas formas en que hoy se desarrollan los negocios que no están estructuradas para no pagar impuestos o aminorar la cuantía. Requiere de un esfuerzo de parte de Contribuyente de explicar cómo es el negocio,

trasmitir como es que se llevan a cabo las operaciones, demostrar que no hay un menor pago de impuestos y de parte de la Administración Tributaria tener la disposición, disposición, conocimiento y equipos especializados que a fin de lograr la aprobación del APA.

CONCLUSIONES - CAPITULO III:

Los requerimientos que se hacen hoy en día en materia de precios de transferencia a raíz de los últimos cambios normativos que incorporan los test de beneficios, la segmentación de cada una de las operaciones que se realizan con vinculadas, los criterios de atribución entre otros, lleva al contribuyente a realizar análisis complejos y titánicos en ocasiones dada la forma en que se desarrollan o estructuran los negocios como los casos revisados en este capítulo. En estas circunstancias, manejar un APA puede resultar beneficioso al estar respaldado por un trabajo de planificación minucioso y que cuya metodología de determinación de precios esta aceptada por la Administración Tributaria.



CONCLUSIONES

A continuación, detallaremos algunas conclusiones y recomendaciones:

- De acuerdo con la experiencia en otros países, el APA permite un mayor acercamiento entre Administración Tributaria y Contribuyente, acorta las distancias y genera una atmosfera más amistosa que lleva a ambas partes a alcanzar un mayor entendimiento acerca de la metodología aplicada y a comprender el contexto económico y globalizado en el cual se desarrollan las operaciones hoy en día.
- Promover el APA por parte de SUNAT, daría señales que la Administración Tributaria avanza hacia un esquema de recaudación más proactivo y que las metodologías que se aprueben en las operaciones cubiertas bajo los APA cumplen la normativa local tributaria y de Precios de Transferencia.
- Dimensionar el riesgo, costo y complejidad de la operación, permitirá al contribuyente decidir si opta o no por el APA y si cuenta con información suficiente para embarcarse en un proceso que guarda cierta complejidad y que requerirá tener un sólido conocimiento de la operación. Es muy importante que el contribuyente si va a abrir su información de forma detallada, cuente con los soportes que le permitan sustentar su operación, sea para un caso puntual o para propósitos de APA a fin de no caer en riesgos tributarios.

- Los APA permitirán a la Administración Tributaria durante un proceso de fiscalización, tener acceso de forma preliminar al conocimiento de la operación lo cual facilitará la revisión y acortará los tiempos de duración de las fiscalizaciones en el futuro.
- Determinadas figuras o tipos de operaciones globales aplicadas en otros países podrían ser adoptadas por empresas peruanas vinculadas dado los beneficios comerciales, de gestión, o financieros que les generaría. Un APA permitiría a la Administración Tributaria, asegurar la recaudación hoy, lo cual resulta más beneficioso que no recaudar o entrar a un proceso largo de litigio. Tengamos en cuenta que el valor del dinero en el tiempo es fundamental y no resulta lo mismo recaudar hoy que recaudar y ver el dinero diez años más tarde.
- Reduce la incertidumbre en los precios de transferencia que se realizan en las transacciones con vinculadas.
- Evita la doble imposición.
- Reduce contingencias tributarias futuras por una incorrecta interpretación en la aplicación de precios de transferencia y en la tributación. Conflictos futuros generan costos no solo para el contribuyente sino también para el Estado.
- Simplifica los procesos de Fiscalización Tributaria: La metodología de precios al haber sido analizada por la Administración en el proceso de un APA aprobado, permitirá que cuando se lleve a cabo una fiscalización posterior, la administración se enfoque en el soporte documentario mas no a la discusión acerca de la metodología empleada.
- La falta de confianza de los contribuyentes para entregar información sensible a la Administración Tributaria que luego pueda ser usada en los procesos de fiscalización.
- El construir un APA implica los costos de documentar, sustentar, preparar la información, buscar asesoría especializada a fin de tener bases claras y sólidas para su elaboración, además del tiempo que toma todo este proceso que se calcula en 36 meses.

- La administración no reconocerá el tratamiento tributario anteriormente acordado en los siguientes casos: a) Si la empresa no cumple todos los requisitos del APA firmado, queda sin efecto el mismo y se desconoce las metodologías inicialmente aprobadas o b) Cuando se den cambios en transacciones que se encuentran bajo un APA y que no sean informadas a la Administración, quedan fuera de aplicación el APA.
- Se desincentiva a la empresa si tiene que esperar dos a tres años para obtener un APA y una empresa quiere empezar a operar alguna transacción, con lo cual la empresa tendrá que hacerlo con su mejor criterio y entendimiento y esperar que salga el resultado del APA donde tendrá validado su metodología elegida o tendrá que rectificar.
- La Administración debe generar los esfuerzos que sean necesarios para dar inicio al procedimiento, sugiriendo al contribuyente las modificaciones pertinentes para la presentación formal de su solicitud y dándole oportunidad de discutir el volumen de documentación que debe ser aportada (por ejemplo, la magnitud de los análisis funcionales de las empresas filiales, la selección de comparables, o la necesidad de proceder a análisis de mercado sectoriales y geográficos, etc.) (Fuente Israel)
- El empleo de instancias o entes independientes que se emplean en algunos países para viabilizar este proceso facilita simplificar el proceso mejorando los tiempos y disminuyendo el número de rechazos de APA.
- A nivel de convenios de acuerdo mutuo, actualmente los países no tienen obligación de celebrar un APA en los convenios ni un plazo para ponerse de acuerdo, con lo cual, este tipo de Acuerdos de Doble Imposición tampoco garantiza que lleguemos a concretar un APA Bilateral.
- Con el avance de la información electrónica, las fiscalizaciones resultarán siendo más incisivas al tener a disposición SUNAT de la información de los contribuyentes; por lo mismo, las disputas se incrementarán, con lo cual el APA es un camino que permitirá evitar los riesgos futuros de controversias entre las multinacionales y la Administración Tributaria.

- El contribuyente al proponer metodologías prácticas para el tratamiento de sus operaciones debe considerar que éstas no colisionen con Precios de Transferencia, que las soluciones que propongan los contribuyentes respondan a criterios coherentes y cumpla la normativa legal o que el resultado de aplicar la metodología propuesta no implique una menor recaudación; de esta manera se conducirá al éxito del APA.
- Segmentación de las Operaciones, Criterios de Atribución y Test de Beneficio son temas que deben ser revisados por Sunat; consideramos que hay un exceso en el nivel de detalle que la Administración Tributaria requiere y que excede lo desarrollado por la OCDE para el análisis de Precios de Transferencia. Esto debe afinarse para que exista correlación en la metodología utilizada en el análisis de Precios de Transferencia, la documentación de soporte y los APA firmados que permita mostrar que la metodología propuesta y aprobada sea la utilizada y se soporta en la documentación.
- El procedimiento de APA debiera contemplar una protección de datos confidenciales incorporando una cláusula de confidencialidad fiscal para mejorar la seguridad para el administrado.
- Como vimos en el caso de Polonia, podría incorporarse un APA simplificado para operaciones de bajo valor añadido en un tiempo de aprobación menor.
- Incorporar el rollback a la legislación peruana que permita a las operaciones similares a las del acuerdo.
- Una vez aprobado el APA, es obligación de las empresas que logran firmar el APA mantener los documentos de soporte de la metodología acordada: Sería un error de parte de las empresas asumir que firmado el APA, la fiscalización del acuerdo será limitada o nula, toda vez que la administración debe garantizar mediante el trabajo de sus auditores que las condiciones acordadas en el APA se cumplan.
- Es importante estar atento a la vigencia del APA y decidir al vencimiento si renuevan el APA, o las circunstancias han cambiado.

REFERENCIAS

Ley de impuesto a la Renta, 66 (2019).

http://www.aele.com/descargas/LEY_DEL_IMPUESTO_A_LA_RENTA_AELE_EDICIÓN_ENERO_2019.pdf

Bajger, J. (2015). *Global Transfer Pricing Review Poland*.

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tp-review-poland-v3.pdf>

Bär y Karrer. (2019). *Advance pricing agreements in Switzerland*. Lexology.

<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=afc534f9-aa00-4680-af6e-3cff0bfeobcf>

Castro, S., & Fernandez, R. (2012). Acuerdos Anticipados de Precios: ¿Solución para

las controversias de precios de transferencia? *Análisis Tributario - Enfoque*

Internacional, 10, 60. [https://www.aele.com/system/files/archivos/enfointer/ENF](https://www.aele.com/system/files/archivos/enfointer/ENFINTER10_o.pdf)

[INTER10_o.pdf](https://www.aele.com/system/files/archivos/enfointer/ENFINTER10_o.pdf)

Central Board of Direct Taxes. (2017). *Advance Pricing Agreement (APA) Programme of*

India Annual Report 2016-2017. <https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Latest>

[News/Attachments/161/Advance-Pricing-Agreement-01-05-2017.pdf](https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Latest)

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y

- AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, 28 (2007). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0071&from=ES>
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014, (2014). https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:153016do-ebf3-11e3-8cd4-01aa75ed71a1.0022.03/DOC_1&format=PDF
- CONGRESO DE LA REPUBLICA. (2004). Reglamento De La Ley Del Impuesto a La Renta. *El Peruano*.
- De la Rosa, J. (2016). APA FAST TRACK: NUEVA OPCIÓN FISCAL PARA MAQUILAS. *Blog Grupo Consultor EFE*.
<https://grupoconsultorefe.com/index.php/recursos/blog/apa-fast-track-nueva-opcion-fiscal-para-maquilas>
- DGI Direccion General de Imposición. (2012). *Primera en Sudamérica - DGI firma Acuerdo Anticipado de Precios*.
<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,ampliacion,O,es,o,PAG;CONC;44;15;D;primera-en-sudamerica-dgi-firma-acuerdo-anticipado-de-precios;o;PAG>
- Ferreri, P. (2013). 47ª. Asamblea General del CIAT - Buenos aires, Argentina 2013 - Caso Proactico. *ARREGLO ANTICIPADO DE FIJACIÓN DE PRECIOS*, 23.
<https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2013/Espanol/Tema2.3-ferreri-uruguay.pdf>
- Horjales, A. (2012). *Acuerdos Anticipados de Riesgos*.
http://www.ccea.org.uy/ccea_nwso4/docs/ctecna.horjales.11.kpmg.pdf

- Internal Revenue Service - IRS. (n.d.). *Informes estatutarios anuales de la APA*.
<https://www.irs.gov/businesses/corporations/annual-apa-statutory-reports>
- Jimenez de Vega, T. (2017). *PERÚ OBLIGA A PRESENTAR REPORTE PAÍS POR PAÍS PARA ADAPTARSE A LA OCDE*. <https://excelia.com/peru-obliga-presentar-reporte-pais-pais-adaptarse-la-ocde/>
- KPMG. (2018). *Tax Flash News*. <http://www.in.kpmg.com/taxflashnews/KPMG-Flash-News-India-signs-first-ever-two-APAs-on-AMP-controversy-2.pdf>
- Laboral Kutxa. (2019). *Cash Pooling*.
<https://www.laboralkutxa.com/es/empresas/gestion-tesoreria/cash-pooling>
- Mallo, C. (n.d.). *Precios de transferencia internacionales*. 195.
- Marion, D., & LADAK, K. (2007). *Canada Advance Pricing Agreements. Tax Planning International: Special Report*.
- BEPS Acción 14, 48 (2015). <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264258266-es.pdf?expires=1612642035&id=id&acname=guest&checksum=E2F36E9943ADF2A9653F88C7269EB714>
- BEPS Acción 13, 20 (2017). <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>
- Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017, 670 (2017).
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page1

PWC. (2012). *Perspectivas y tendencias de las operaciones financieras en el marco de los precios de transferencia*. https://www.pwc.pe/es/precios-de-transferencia/assets/precios-de-transferencia-11-noviembre_.pdf

PWC. (2015). *International Transfer Pricing 2013/14*.
<https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/netherlands.pdf>

Richter, M., Cheung, P., & Coronado, L. (2012). Hong Kong. Advance Pricing Arrangement Programme introduced in 2012. *International Transfer Pricing Journal*, 4.

Rodríguez Ondarza, J. A. (1998). UNA REVISIÓN GLOBAL DE LA APLICACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES PARA ESPAÑA. *Instituto de Estudios Fiscales*.
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/1998_14.pdf

Santos, I. (2018). *Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APAS)*.
<https://eprints.ucm.es/id/eprint/46045/1/T39514.pdf>

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 377-2013/SUNAT, 3 (2013).
<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/dictan-disposiciones-relativas-a-la-celebracion-de-acuerdos-resolucion-n-377-2013sunat-1033039-1>



BIBLIOGRAFÍA

Decreto Supremo No. 333-2017-EF, del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Informe Deloitte: OCDE guía sobre el método de partición de utilidades y los intangibles de difícil valoración | Deloitte Perú | Precios de Transferencia (Agosto 2018).

Revista Instituto de estudios Fiscales: Título: Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

Jose Antonio Rodriguez Ondarza. Una revisión Global de la aplicación de los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia y sus implicaciones para España. Pag 12.

Israel Santos Flores - Régimen jurídico de los Acuerdos Previos de Valoración (APAS).

Sofía Castro y Roberto Fernandez - Enfoque Internacional No. 10/2012: Acuerdos Anticipados de Precios Solución para las controversias de Precios de Transferencias.

Publicación KPMG Acuerdos Anticipados de Precios o Safe Harbour: Análisis en Retrospectiva. Mayo 2016.

TPA Global - Transfer Pricing Country Summary Poland. 30/04/2015.

KRISHNAMURTHY Vijay - «Will Advance Pricing Agreements end transfer pricing disputes in India? », op. cit., nota 477, p. 678.

OECD - Transfer Pricing Country Profiles.

United Nations - Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - 47ª. ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT.

DLA Piper - APA & MAP Country Guide 2019: CONNECTING THE DOTS OF INTERNATIONAL TAX CONTROVERSY.

