

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



PROPUESTA PARA UNA REGULACIÓN INTERNA EN EL PERÚ DEL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

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

Antonella Esther Ghislieri Berenguel

Código 20051749

Italo Sanchez Carreño

Código 20187013

Asesora

Monica Lucia Byrne Santa Maria

Lima – Perú

Abril de 2023

**PROPOSAL FOR A DOMESTIC
REGULATION IN PERU OF THE MUTUAL
AGREEMENT PROCEDURE OF THE
DOUBLE TAXATION TREATIES**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vii
ABSTRACT.....	viii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO EN EL MARCO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	3
1.1 Marco conceptual del PAM.....	3
1.2 Marco legal internacional del PAM.....	7
1.2.1 El funcionamiento del artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.....	8
1.2.2 El efecto de la Acción 14 del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.....	19
1.2.3 El impacto del Instrumento Multilateral	23
1.3 El PAM en el Perú	26
CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN DEL PAM EN EL PERÚ.....	35
2.1 Análisis de posibles soluciones a la problemática de la aplicación del PAM	37
CAPÍTULO III: PROPUESTA NORMATIVA PARA LA REGULACIÓN DEL PAM EN EL PERÚ.....	54
3.1 Propuesta de principales aspectos para la regulación del PAM en Perú	54
3.2 Aplicación de la propuesta al caso hipotético.....	65
CONCLUSIONES	67
ABREVIATURAS	70
REFERENCIAS.....	71
ANEXOS.....	73

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 2.1 Formato de presentación y contenido de la solicitud del PAM.....	43
Tabla 2.2 Regulación en otros países de la relación entre los procedimientos o procesos internos y el PAM.....	49



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Artículo 25 Modelo CDI OCDE	74
Anexo 2: Cuadro de artículo 16 del MLI.....	75
Anexo 3: Cuadro comparativo del artículo 25 de los CDI suscritos por el Perú.....	76
Anexo 4: Cuadro comparativo de legislación comparada sobre el PAM.....	83



RESUMEN

Los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por el Perú regulan el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, como un mecanismo contra aquellas situaciones de doble imposición fiscal internacional, contrarias a la finalidad de dichos Convenios, que se generen como consecuencia de actos de uno o ambos Estados Contratantes.

No obstante, a diferencia de otros países de la región, el Perú no cuenta con una regulación interna que determine las reglas para el acceso, desarrollo y conclusión del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, lo cual genera diversas problemáticas que, a su vez, restan eficiencia a la aplicación del procedimiento para evitar situaciones de doble imposición.

En ese sentido, el principal objetivo de la presente investigación es identificar cuáles son dichas problemáticas y presentar una propuesta normativa interna en el Perú que regule los principales aspectos referidos al desarrollo y aplicación del Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

Palabras clave: procedimiento de acuerdo mutuo, convenio para evitar la doble imposición, fiscalidad internacional, seguridad jurídica, propuesta normativa.

ABSTRACT

The Double Taxation Treaties subscribed by Peru regulate the Mutual Agreement Procedure, as a mechanism against situations of double international taxation, against the purpose of said Treaties, generated as a consequence of the actions of one or both of the Contracting States.

However, unlike other countries in the region, Peru does not have a domestic regulation to determine the rules for access, development and conclusion of the Mutual Agreement Procedure, which generates various problematics that, in turn, reduces the efficiency of the application of the procedure to avoid situations of double taxation.

In this sense, the main objective of this research is to identify the referred problematics and present a domestic legislative proposal in Peru to regulate the main aspects related to the development and application of the Mutual Agreement Procedure.

Keywords: Mutual Agreement Procedure, Double Tax Treaties, international taxation, legal certainty, legislative proposal.

INTRODUCCIÓN

A raíz de la globalización, las transacciones transfronterizas entre distintos países son cada vez más frecuentes. Ello ha generado que en muchos casos los contribuyentes tributen en ambos países, generándose el fenómeno de la doble imposición internacional.

Como una de las soluciones más eficaces frente a este fenómeno, los Estados han optado por celebrar tratados internacionales, denominados CDI, de carácter bilateral, a través de los cuales se determina principalmente qué Estado tiene facultad para gravar una determinada renta.

Sin embargo, puede ocurrir que, aun existiendo un CDI vigente, un determinado acto desplegado por una o más autoridades de los Estados contratantes generen una doble imposición, en cuyo caso, los propios convenios recogen la posibilidad de que se inicie un procedimiento especial, conocido como PAM, a fin de que los Estados contratantes puedan resolver estas situaciones de doble imposición que perjudiquen a los contribuyentes, ya sea de manera unilateral por uno de los Estados, o bilateral, mediante acuerdo entre los dos Estados involucrados.

Nos referimos y centramos el presente trabajo de investigación a los casos de PAM relacionados a casos específicos, en los cuales un contribuyente solicita asistencia a su Estado de residencia para resolver un caso de doble imposición que lo esté perjudicando.

En efecto, se trata entonces de una herramienta útil a la cual podrán acceder los contribuyentes, con la finalidad de evitar situaciones de doble imposición internacional que pudieran perjudicarlos, siempre que exista un CDI que la habilite. Por tanto, es importante que tanto los contribuyentes como las entidades conozcan sobre la existencia de este procedimiento, así como los principales aspectos relacionados al mismo, tales como: cuándo y cómo iniciarlo, ante qué autoridad, cuáles son los plazos, qué implicancias genera el desarrollo del procedimiento, cuáles son sus derechos y obligaciones en el marco de este procedimiento, entre otros aspectos trascendentales.

Si bien en los países desarrollados este procedimiento es de uso común y con resultados favorables, no ocurre ello en Latinoamérica y menos aún en el Perú, país en el

cual se han presentado únicamente un par de casos según lo reportado por la OCDE, pero sin resolución eficaz conocida a la fecha.

Mediante el presente trabajo de investigación se desarrollará un análisis de las disposiciones legales que sustentan el inicio y desarrollo del PAM, así como las problemáticas identificadas como consecuencia de una falta de regulación local, proponiendo soluciones a cada una de las problemáticas identificadas.

Es así que el presente trabajo de investigación se compone de tres capítulos:

- i) En el Capítulo I se desarrollan los aspectos generales del PAM, en el marco de los CDI.
- ii) En el Capítulo II se plantea las problemáticas identificadas en la aplicación del PAM partiendo de un caso hipotético de doble imposición que perjudique a un contribuyente, principalmente debido a la falta de regulación local. En este Capítulo se tomarán como referencia las soluciones que han sido ofrecidas en otras legislaciones (en Colombia, Chile, México y España), a fin de adelantar opinión respecto a posibles soluciones.
- iii) Finalmente, el Capítulo III contiene nuestra propuesta normativa sobre cuál consideramos sería la mejor manera, bajo nuestra opinión, de regular y dotar de contenido al PAM en el Perú, procurando dar solución a las principales problemáticas que se deriven del inicio y desarrollo de un PAM en un caso concreto.

CAPÍTULO I: EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO EN EL MARCO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1.1 Marco conceptual del PAM

El PAM es un mecanismo de solución de controversias entre Estados, recogido en los CDI, cuya finalidad es resolver disputas internacionales de carácter fiscal. En relación a los CDI, Calderón los define como “tratados internacionales que establecen normas de reparto de la soberanía fiscal entre los Estados signatarios, con la finalidad de concordar y racionalizar los sistemas tributarios con el fin de evitar la doble imposición, la elusión y evasión fiscal” (como se cita en Gómez-Requena, 2016, p.10).

Estos procedimientos están principalmente destinados a determinar cuál es la correcta interpretación y aplicación de los referidos CDI, para evitar cualquier actuación que pudiera resultar contraria a la finalidad principal de dichos convenios, que es, evitar situaciones de doble imposición.

Desde una perspectiva doctrinaria, varios autores han definido al PAM. Entre ellos, Grossheim Barrientos (2020), quien define al PAM como un recurso específico cuyo objetivo es que el contribuyente esté en la posibilidad de pedir a su Estado de residencia que examine un caso determinado de doble imposición, mediante diálogos o negociaciones con un tercer Estado que estuviera involucrado, cuando el primer Estado no pueda resolver el caso por sí mismo, de manera unilateral.

Por otro lado, Oscar Trujano Sandoval (2012) reconoce que el PAM es un recurso contenido en un CDI que es utilizado por los contribuyentes cuando los afecte algún gravamen que contravenga las disposiciones de dicho CDI o cuando se presenten problemas de su interpretación o la manera de aplicar las disposiciones del respectivo CDI.

El citado autor agrega que, a través de este procedimiento, los Estados contratantes pueden dialogar y acercarse para procurar resolver, de mutuo acuerdo, disputas de carácter internacional. Este autor reconoce que el PAM se inicia y desarrolla

a solicitud del contribuyente para evitar que se produzca el fenómeno de la doble imposición u otorgar seguridad jurídica respecto a la correcta aplicación de las disposiciones del CDI respectivo.

Por su parte, Iriarte (2017) contempla una definición que consideramos bastante completa del PAM, según la cual el PAM – como institución del Derecho Fiscal Internacional – consiste en un mecanismo de resolución que versan sobre conflictos fiscales de carácter internacional no resueltos por los procedimientos tributarios internos de cada Estado. Su finalidad es determinar la correcta aplicación e interpretación de los CDI, basándose en los principios de cooperación internacional y técnicas de negociación internacional. Es una garantía para el contribuyente, pues evita la doble imposición internacional jurídica y/o económica. El resultado óptimo es que se resuelvan situaciones de doble imposición que afecten a los contribuyentes mediante un acuerdo amistoso arribado entre los Estados involucrados, que sea obligatorio para las partes e interesados en el caso (esto es, los Estados y el contribuyente).

Ahora bien, conforme ya ha sido adelantado, la finalidad principal del PAM es evitar la doble imposición internacional, debiendo distinguirse entre la doble imposición jurídica y la doble imposición económica. En relación con ello, Carrión (2020) define tanto a la doble imposición jurídica como económica de la siguiente manera:

- i) La doble imposición jurídica internacional implica que una misma renta o beneficio, de un mismo obligado tributario, haya sido gravada en dos o más Estados por un impuesto similar. Así, en este supuesto, existe coincidencia tanto en la renta como en el sujeto pasivo.
- ii) La doble imposición económica involucra que una misma renta, de dos obligados tributarios distintos, sea gravada por dos o más Estados por impuestos diferentes. Como se puede observar, en este supuesto, existe una pluralidad de sujetos pasivos y de impuestos (p. 51).

Por otra parte, el MEMAP de la OCDE, define al PAM -al cual denomina PROCAMIS como procedimientos que versan sobre situaciones en las que la fiscalidad de un contribuyente es confusa, a través de una interrelación entre autoridades competentes de dos Estados involucrados, a fin de resolver desacuerdos en materia tributaria. Igualmente, reconoce que las controversias que se someten al PAM

comprenden casos de doble imposición que puede ser jurídica o económica, así como dudas en la interpretación y aplicación de los CDI.

Efectivamente, si un contribuyente considerase que las acciones de un Estado contratante resultaran en una tributación contraria a las disposiciones de un CDI, podría por tanto solicitar el inicio del PAM, a fin de solicitar asistencia a la autoridad competente respectiva para que procure dar solución a alguna situación de doble imposición que le perjudique.

En cuanto a su origen, el PAM se remonta al artículo 14 del Modelo de Convenio de Sociedad de las Naciones de 1927, quien a través de su Comité de Asuntos Económicos elaboró un primer borrador de modelo con aras de evitar la doble imposición. En dichas épocas, como destaca Marín Elizalde (2012), se estableció la posibilidad de acudir a la Corte Permanente Internacional de Justicia, como órgano técnico de la Sociedad de las Naciones, para emitir opiniones sobre la correcta interpretación de los convenios.

Si bien fue la Sociedad de Naciones quien inicialmente se preocupó por este aspecto, luego de su fracaso frente a la Segunda Guerra Mundial, los trabajos sobre tributación fueron luego asumidos por la Organización Europea de Cooperación Económica, quien se convirtió posteriormente en la actual OCDE.

Cabe precisar que es la OCDE quien ha elaborado y adoptado los modelos de convenios tributarios más utilizados mundialmente. Desde la publicación de la primera versión en 1992, el modelo de convenio se ha actualizado en diversas oportunidades, siendo la última versión aquella aprobada en el año 2017 (el “Modelo OCDE”). Es principalmente a esta versión a la cual nos remitimos en el presente trabajo de investigación para fines de nuestro análisis.

Dado que el Modelo OCDE es el más utilizado a nivel mundial por los países para suscribir sus convenios tributarios, y siendo que recoge al PAM en su articulado, este mecanismo también se ha generalizado alrededor del mundo como mecanismo para solucionar situaciones de doble imposición que afectan a los contribuyentes.

En cuanto a las principales características del PAM, se pueden resaltar las siguientes:

- a) **Bilateral.** - Varios autores destacan que el PAM es un procedimiento de carácter bilateral, pues involucraría a dos Estados (esto es, a sus respectivas autoridades competentes). Sin embargo, ello va a depender de la fase del PAM en la cual nos encontremos. Así, durante la primera fase del PAM, puede ocurrir que la autoridad competente del Estado contratante ante el cual se solicite el inicio del PAM, encuentre una solución por sí misma (esto es, de manera unilateral), sin tener que iniciar la segunda fase del PAM, que consiste en recurrir a la autoridad competente del otro Estado contratante para tratar de llegar a un acuerdo (de manera bilateral).

En cuanto a esta característica, Marín Elizalde (2012) hace bien al destacar que el contribuyente no interviene ni es parte del procedimiento, siendo su única intervención la de solicitar el inicio del procedimiento. Sin embargo, no se le permite intervenir en el PAM durante su desarrollo. Así, la segunda fase del PAM consiste en una negociación entre Estados, que no incluyen la participación del contribuyente.

Sin embargo, cabe advertir que mediante el MEMAP se ha señalado que, cuando sea pertinente, las autoridades competentes pueden invitar al contribuyente a exponer los hechos a fin de garantizar un entendimiento por ambas de las circunstancias del caso, tanto escrito como verbalmente.

- b) **Suplementario.** - Se puede recurrir al PAM, sin perjuicio de los procedimientos internos que se hayan iniciado o estén en curso. En otras palabras, el PAM podría coexistir con los procedimientos regulados internamente en cada jurisdicción. Sin embargo, puede ocurrir que, por disposición de las regulaciones internas, se establezca algún orden de prelación entre ambos procedimientos. Así, por ejemplo, mediante la Resolución No. 000085-2020 de la DIAN, autoridad administrativa tributaria de Colombia, se ha dispuesto que desde la aceptación de una solicitud de asistencia del PAM, el contribuyente deberá desistirse de cualquier procedimiento interno que se hubiera iniciado. Cabe adelantar que en el Perú no existe a la fecha regulación interna alguna y sobre este aspecto proponemos una solución más adelante – que a nuestro parecer sería la más idónea.

- c) **No judicial.** - Como indica Mauricio Marín Elizalde (2012), el PAM es un procedimiento no judicial, toda vez que es una manera de resolver conflictos entre los intervinientes, pero sin que intervenga un tercero. Por tanto, no existe obligación de arribar a un acuerdo. Efectivamente, mediante el PAM las autoridades competentes están obligadas a negociar, sin embargo, no están obligadas a llegar a un acuerdo o solución, a diferencia de lo que ocurre en un proceso judicial. Al respecto, el MEMAP establece que un aspecto importante es que las autoridades competentes no se encuentran obligadas a llegar a un acuerdo y resolver la problemática, sino sólo a esforzarse por lograr dicho acuerdo. Por ello, ocurre que en algunos casos no es posible arribar a un acuerdo.
- d) **Informal.** - En el mismo sentido, coincidimos con Marín Elizalde (2012) cuando señala que el PAM es un procedimiento informal, pues permite una amplia libertad de forma al poder las autoridades comunicarse de diversas maneras, según su preferencia. Es decir, no hay formalidad alguna que deba cumplir la autoridad competente ante la cual se solicitó el inicio del PAM para que se comunique y/o negocie con la autoridad competente del otro Estado, existiendo flexibilidad y amplia libertad para que ocurra la negociación entre los Estados, pudiendo ser por correo electrónico, llamadas telefónicas, presencialmente, entre otras formas, sin restricción alguna.

1.2 Marco legal internacional del PAM

El PAM se encuentra recogido en el artículo 25 del Modelo OCDE, siendo que mediante el presente trabajo de investigación nos centraremos en la regulación recogida en el referido artículo 25.

Mediante el Resumen Ejecutivo de la denominada Acción 14 de BEPS – una de las quince medidas adoptadas por la OCDE para la “lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, del cual deriva la nomenclatura BEPS por sus siglas en inglés-, cuyas medidas están encaminadas a reforzar la eficacia y eficiencia del PAM y a la cual nos pronunciaremos a lo largo del presente trabajo de investigación, se reconoce que el artículo 25 del Modelo OCDE prevé un mecanismo, independientemente

de las acciones y/o recursos legales previstos por el derecho interno, mediante el cual las autoridades competentes de los Estados Contratantes, a partir de un enfoque consensuado, puedan resolver las diferencias o superar obstáculos en relación a la interpretación o aplicación de los convenios. Destaca que este mecanismo desempeña un papel fundamental en la correcta aplicación e interpretación de los convenios fiscales, principalmente, con la finalidad de garantizar que no ocurra un gravamen no conforme con las disposiciones de dichos convenios.

1.2.1 El funcionamiento del artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

El artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE del 2017, denominado “Procedimiento Amistoso”, se encuentra compuesto por cinco acápites que se pueden observar en el Anexo 1.

A continuación, nos pronunciamos sobre los aspectos más importantes a ser advertidos con relación al artículo 25 del Modelo OCDE, haciendo referencia a cada uno de los cinco apartados que componen el citado artículo:

Apartado 1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio.

Apartado 2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición no acorde al Convenio. El acuerdo que se alcance será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. (Instituto de Estudios Fiscales [IEF], 2017/2019, p. 47)

Como se puede evidenciar, el apartado 1 es amplio al reconocer que una persona puede solicitar asistencia a la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes, cuando considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio.

Según el MEMAP, estos supuestos en los cuales existe una vulneración concreta a un contribuyente son los más recurrentes y los más utilizados en el marco del PAM, dado que abarcan la mayoría de los conflictos que pueden derivarse de los CDI, en los cuales existe una imposición contraria al convenio en un caso concreto, que suele derivar en una doble imposición. Estos casos prevalecen sobre los PAM interpretativos que se originan por consultas generales entre las autoridades de los Estados contratantes para determinar la correcta interpretación sobre alguna cuestión que abarque un CDI.

Trujano Sandoval (2012) señala que no es necesario que la afectación por actos de la autoridad contrarios al CDI se haya presentado, sino que es suficiente la presunción del contribuyente respecto de que en algún momento puede ser afectado, pero con el debido cuidado de que no se emplee el PAM de manera ilegítima. Por tanto, la presunción del contribuyente sobre una posible afectación debe encontrarse debidamente sustentada en alguna situación concreta.

Así, el referido autor propone como ejemplo el caso de un contribuyente que presume que una autoridad fiscal aplicaría ajustes al valor de las transacciones pactadas entre dicho contribuyente con sus partes vinculadas, en el ejercicio de su facultad de fiscalización. Si bien aún no existiría un ajuste de precios de transferencia, sería un hecho inminente que podría devenir en una doble imposición internacional.

En la misma línea, el MEMAP establece que el contribuyente puede solicitar el inicio del PAM en casos en los que la imposición es contraria al CDI, usualmente derivada de un supuesto de doble imposición. Reconoce que, históricamente, la mayor parte de los casos versan sobre precios de transferencia en los cuales las entidades vinculadas del mismo grupo económico de empresas han soportado una doble imposición económica a consecuencia del ajuste de precios practicado por una o más autoridades tributarias en la renta procedente de operaciones intragrupo.

Sin embargo, también reconoce que se requiere esta asistencia por otras cuestiones tales como aquellas destinadas a determinar la existencia o no de un EP, así como determinar los beneficios atribuibles al mismo. Por su parte, tratándose de personas físicas, destaca como uno de los casos más frecuentes de aplicación del PAM el de la residencia, cuando en virtud de la legislación interna de los Estados intervinientes un individuo es considerado residente en ambos a la vez y ello genere una doble imposición contraria a la finalidad del CDI.

En cuanto a este último supuesto, el MEMAP destaca que el artículo 4 del Modelo OCDE reconoce una serie de criterios denominados “de desempate”, para determinar el país de residencia único de un individuo. Sin embargo, puede ocurrir que la aplicación de los criterios de desempate no resulte productiva y, por tanto, surja la necesidad de recurrir a un PAM, a fin de evitar una situación de doble imposición contraria al CDI.

Cabe considerar que el párrafo 5.1. de los Comentarios al artículo 25 del Modelo OCDE, establece que el compromiso de resolver casos de imposición no acordes con el CDI a través del PAM es parte de las obligaciones que han asumido los Estados contratantes al suscribir dicho CDI, por tanto, debe llevarse a cabo de buena fe. Las autoridades están obligadas a procurar resolver el caso de manera justa y objetiva, conforme a lo dispuesto en el CDI y en los principios del derecho internacional aplicables a la interpretación de los CDI.

Cabe precisar que, a diferencia del apartado 1 del citado artículo 25 que regula la fase inicial del PAM, el apartado 2 regula la segunda fase del PAM. En efecto, debemos advertir que el PAM está compuesto por etapas o fases. En una primera fase (fase unilateral, interna o nacional), la autoridad competente a la cual se solicitó el inicio del PAM deberá tratar de encontrar por sí misma una solución satisfactoria a la petición, a fin de resolver el caso. Solo en caso no pueda, por sí misma, encontrar una solución satisfactoria, deberá iniciar la segunda fase del PAM (fase bilateral o internacional), consistente en entablar contacto con la autoridad competente del otro Estado involucrado, a fin de procurar arribar a un acuerdo amistoso para evitar una imposición no acorde al CDI.

Con relación a las fases del PAM, mediante el Informe de la Acción 14 de BEPS, la OCDE destaca que, una vez que se verifica el cumplimiento de los requisitos para acceder al PAM, la autoridad competente ante la cual se presente el PAM debe decidir si

el petitorio del contribuyente le parece o no fundado. Si le parece fundado, la autoridad competente podría resolverlo de forma unilateral, como cuando, por ejemplo, la imposición contraria a las disposiciones del CDI se deba, total o parcialmente, a una medida del Estado ante el cual el contribuyente haya presentado el PAM. Solo en caso de que el PAM cumpla los siguientes dos requisitos previstos por el apartado 2, pasará a la segunda fase (bilateral) del procedimiento amistoso: (i) que la reclamación del contribuyente parezca fundada para la autoridad competente ante la cual se ha presentado; y (ii) que la autoridad competente no pueda, por sí misma, encontrar una solución unilateral satisfactoria.

Asimismo, Iriarte (2017) se pronuncia sobre cada una de las fases principales que componen el PAM. Así, respecto a la fase unilateral precisa que representa un procedimiento administrativo como cualquier otro, el cual surge ante un organismo del Estado que ha sido dotado con competencias por parte de la Ley interna o por el Tratado Internacional para resolver los conflictos que pueden traer aparejados la interpretación y aplicación de los CDI respectivos. Sin embargo, se diferencia del procedimiento tributario interno de los Estados, siendo un procedimiento especial. La Autoridad Competente debe evaluar si el reclamo o petición es fundado o no, pudiendo rechazarlo en caso de considerarlo infundado o, de considerarlo fundado, procurar encontrar por sí misma una solución satisfactoria.

Iriarte continúa pronunciándose sobre la fase bilateral, indicando que el término “amistoso” se refiere a la segunda fase del procedimiento, que es de carácter internacional. Esto implica una negociación entre las autoridades competentes.

En efecto, ante la imposibilidad de dar respuesta por sí misma al conflicto fiscal internacional, la autoridad competente debe comunicarse con la autoridad competente del otro Estado involucrado, con el objetivo de resolver de manera amistosa e informal el conflicto, y llegar a un acuerdo mutuo o amistoso, si las negociaciones prosperan.

En cuanto a la segunda fase del PAM, cabe considerar que el párrafo 5.1. de los Comentarios al artículo 25 del Modelo OCDE, establece que el compromiso de resolver los casos impositivos contrarios a los CDI es una obligación asumida por los Estados al suscribir dichos CDI y, por tanto, el PAM debe desarrollarse de buena fe.

Téngase en cuenta que, cuando se establece que la autoridad competente “hará lo posible” por resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, ello significa que las autoridades competentes están obligadas a intentar resolver el caso de forma justa y objetiva, individualmente y conforme a lo dispuesto en el CDI y en los principios de derecho internacional aplicables a la interpretación de los convenios.

Así pues, si bien mediante el segundo apartado, los Estados no están obligados a llegar a un acuerdo, se obligan a hacer todo lo posible por tratar de llegar a una solución del caso, procurando que se impida la situación de doble imposición contraria a los convenios que originó el inicio del procedimiento. Efectivamente, esto ha sido reconocido por la OCDE cuando en el párrafo 37 de los Comentarios al Modelo OCDE señala que: “las autoridades competentes tienen pura y simplemente una obligación de diligencia y no de conseguir un resultado.” (IEF, 2017/2019, p. 438)

El hecho de no existir obligación de llegar a un acuerdo que solucione efectivamente el caso materia del PAM, constituye, tal como lo reconoce Chirinos Sota (2010) una de las principales críticas al PAM, pues consiste en una limitación, sin perjuicio de las ventajas que ha demostrado en la práctica para solucionar diversos conflictos referidos a situaciones de doble imposición en diversos países.

El autor Ribes resume otras limitaciones al PAM, señalando como las principales: i) Lentitud y excesiva duración del procedimiento; ii) Ausencia de uniformidad respecto de la publicación del acuerdo adoptado; iii) Inexistencia de medios que garanticen la ejecución del acuerdo adoptado; y, iv) Escasa información sobre su funcionamiento y desinterés generalizado de los Estados por el procedimiento amistoso. Estas principales críticas, según sostiene, llegaron a que el Modelo OCDE 2008 incorpore el arbitraje obligatorio como mecanismo de tutela a favor del contribuyente que es perjudicado por la inoperancia y escasos de resultados en el marco del procedimiento amistoso. (como se citó en Chirinos Sota, 2020)

Cabe destacar asimismo que, en el primer apartado del artículo 25 se reconoce el carácter suplementario del PAM, toda vez que establece que podrá iniciarse con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de los Estados. Esto significa que se podría iniciar un PAM con anterioridad o posterioridad a algún procedimiento regulado por la legislación interna, sin perjuicio del estado en que se

encuentren o inclusive, cuando éstos ya hubieran culminado. Esta situación podría generar dualidad de criterios sobre un mismo caso, motivo por el cual en varios países se ha regulado internamente esta problemática, optándose por otorgar prevalencia al PAM sobre otros recursos internos, por ejemplo, el caso de Colombia, país que ha determinado que una vez aceptada la solicitud del PAM por parte de la autoridad competente, el contribuyente debe desistirse de cualquier procedimiento interno en curso que haya iniciado. Sin embargo, en este país se ha determinado que, cuando ya existiera una decisión judicial sobre la materia objeto del PAM, éste último procedimiento solo podría aliviar la doble imposición mediante soluciones en el territorio del otro Estado involucrado, por cuanto ya existe una decisión firme y final sobre el caso en la jurisdicción colombiana.

En cuanto al plazo, el modelo establece que el caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no acorde con las disposiciones del convenio. La fijación de un plazo tiene como finalidad proteger a las Administraciones Tributarias e impedir que tengan que realizar ajustes mucho tiempo después de que haya ocurrido el hecho. El MEMAP señala, respecto a la importancia de los límites temporales, que los ajustes después de mucho tiempo podrían resultar difíciles, considerando que la información puede estar desfasada o inclusive ya no existir. Sin embargo, reconoce que, según los fines y espíritu de los CDI, no debe impedirse indebidamente a los contribuyentes obtener asistencia a través del PAM por razón de una interpretación excesivamente estricta de las limitaciones temporales, en cuyo caso, debe preferirse su aplicación en casos en los cuales resulta dudoso si ha operado la prescripción del plazo para interponer el PAM.

Al respecto, Chirinos Sota (2010) precisa que el plazo de tres años debe ser considerado según las siguientes reglas: i) el plazo empieza a correr desde que se notifica la determinación (en los supuestos que se concrete un procedimiento de fiscalización); ii) desde el momento en que ocurre la retención en la fuente del impuesto; y, iii) cuando exista una combinación de acciones de ambos Estados, desde el momento en que se produzca la última notificación (p. 238).

Por su parte, el apartado 2 del artículo 25 termina señalando que el acuerdo que se alcance será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Según explica Chirinos Sota (2010), esto se traduce,

finalmente, en la inoponibilidad de los plazos internos para el inicio del PAM - por ejemplo, plazos de prescripción previstos por la legislación interna.

Al respecto, algunos Estados han efectuado reservas a este extremo del artículo, en tanto sus legislaciones internas establecen plazos límite para cuestionar los actos de la Administración Tributaria, y no pretenden que esos plazos sean desconocidos ante el inicio del PAM. Sostiene que, en todo caso, de consagrarse este aspecto en un determinado CDI, su aplicación dependerá de la situación constitucional que el tratado tributario tenga en el orden jurídico interno. Creemos conveniente que la regulación interna de cada país se pronuncie asimismo sobre este aspecto, pero siempre en observancia de las disposiciones de los CDI a los que se hubiera comprometido.

En cuanto a lo señalado, y tal como se advertirá más adelante, los convenios celebrados entre el Perú con Chile, México, Canadá, Brasil y Suiza no contemplan en su apartado 2 dicha regulación, por lo que, cabe cuestionarnos si en estos casos el acuerdo que se alcance, luego de que haya operado la prescripción en virtud a la legislación interna, sería oponible o no. Sin duda en dichos casos correspondería incorporar una regulación interna que lo aclare.

Por tanto, el MEMAP recomienda que, en estos casos, los contribuyentes adopten las medidas necesarias para prevenir que ocurra la prescripción recogida en la legislación interna, a fin de evitar que las Administraciones Tributarias se opongan a la aplicación del acuerdo alegando la caducidad de plazos regulados por la legislación interna de cada país.

Apartado 3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible para resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. (IEF, 2017/2019, p. 47)

Otra posibilidad para optar por el PAM – distinta a la del apartado 1 consistente en “imposición no conforme con el convenio” que afecte a contribuyentes en específico -, son los siguientes casos:

- i) Situaciones sobre problemas de interpretación o aplicación del convenio; y/o,
- ii) Eliminación de doble imposición en los casos no previstos en los convenios.

En cuanto a los “problemas de interpretación o aplicación del convenio”, la primera frase del apartado 3 del artículo 25 del Modelo OCDE precisa que las autoridades competentes de los Estados Contratantes “*harán lo posible por resolver las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso*”. Esto es lo que se conoce como un PAM interpretativo, el cual no está vinculado a un caso concreto consistente en supuestos de vulneración específica respecto de un contribuyente, sino que son generales y su objetivo es dilucidar dudas generales de interpretación de las cláusulas del CDI.

En efecto, tal como reconoce el MEMAP, mediante esta disposición los Estados pueden debatir y acordar las cuestiones que requieran clarificación o interpretación respecto a un CDI, en términos generales. Se trata, principalmente, de cuestiones que abarquen o puedan abarcar a un grupo de contribuyentes y no – como usualmente ocurre en los casos del acápite 1 del artículo 25 - ceñirse a algún caso concreto de algún contribuyente en particular (respecto a éstos últimos nos centramos en el presente trabajo de investigación). Así, por ejemplo, los Estados pueden acordar la definición de cierta terminología empleada en el convenio respecto al cual no exista claridad.

Ahora bien, en virtud al párrafo 54 de los Comentarios al Modelo OCDE, los acuerdos amistosos que resuelvan las dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las Administraciones Tributarias en tanto que las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar dicho acuerdo amistoso. Al respecto, complementamos lo anterior al señalar que en los supuestos de PAM sobre casos específicos, éstos únicamente vincularían al contribuyente involucrado, sin perjuicio de que puedan ser tomados como referencia por las Administraciones Tributarias para resolver otros casos similares.

Por su parte, la segunda frase del apartado 3 precisa que “También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio” – inciso ii) al que nos hemos referido en los párrafos precedentes. (IEF, 2017/2019, p. 47).

Esta disposición es una especie de cajón de sastre, a través de la cual se permite la inclusión de supuestos no regulados en los convenios.

Al respecto, el párrafo 55 de los Comentarios al Modelo OCDE, propone como ejemplo “el caso de un residente de un tercer Estado que tenga establecimientos permanentes en los dos Estados contratantes” (IEF, 2017/2019, p. 447). Agrega que:

La segunda frase del apartado 3 permite a las autoridades competentes consultarse para tratar de eliminar la doble imposición que pueda surgir en el caso de operaciones internas entre los establecimientos permanentes. Esta situación se produciría, por ejemplo, cuando uno o ambos Estados contratantes no tuvieran convenio con el tercer Estado. Cuando ambos Estados contratantes tengan un convenio con el tercer Estado, la conjunción de estos dos convenios podría, no obstante, permitir a las autoridades competentes de los tres Estados resolver el caso mediante un acuerdo amistoso en aplicación de los apartados 1, 2 o 3 del artículo 25 de esos convenios. Un acuerdo multilateral entre las autoridades competentes de todos los Estados a los que atañe es la mejor forma de garantizar que pueda eliminarse cualquier doble imposición que pueda surgir. (IEF, 2017/2019, p. 447).

Al respecto, la OCDE precisa, a través del MEMAP, que esta facultad conferida en la segunda frase del apartado 3 está estrechamente relacionada con el objeto principal de los convenios, que consiste en evitar la doble imposición.

Apartado 4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes. (IEF, 2017/2019, p. 47).

Tal como ha sido explicado, cuando se solicite la iniciación del PAM ante una autoridad competente, ésta deberá intentar resolver el caso unilateralmente (primera fase). Sin embargo, si ésta no pudiera por sí misma llegar a una solución, deberá contactar a la autoridad competente del otro Estado involucrado para procurar resolver el problema de común acuerdo.

Al respecto, el párrafo 58 de los Comentarios al Modelo OCDE señala que las autoridades competentes pueden comunicarse por carta, fax, teléfono, reuniones personales o por cualquier otro medio que estimen conveniente. Asimismo, pueden constituir una comisión mixta a ese fin.

En el mismo sentido, el MEMAP sostiene que las autoridades competentes deben debatir sobre los fundamentos que cada una exponga, así como sobre las deficiencias del criterio adoptado por cada una de las autoridades competentes. Al respecto, se precisa que las negociaciones pueden llevarse a cabo mediante conversaciones que sean por correspondencia, teléfono, videoconferencia o personalmente. Tras la discusión de los puntos y cuestiones del caso, por lo general, las autoridades suelen alcanzar una solución.

Sin embargo, el MEMAP destaca que la forma más efectiva de llegar a un acuerdo es fijando reuniones personales (entiéndase, presenciales), que son más difíciles de postergar – por tanto, más efectivas - y generan mayor involucramiento en el caso.

En lo que respecta a la posibilidad de constituir una comisión mixta, los párrafos 59 a 62 de los Comentarios al Modelo OCDE precisan los siguientes detalles adicionales:

- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán el número de sus miembros, así como sus reglas procedimentales;
- Aun cuando los Estados Contratantes puedan suprimir cualquier formalidad en este terreno, tienen la obligación de ofrecer a los contribuyentes, ciertas garantías esenciales, tales como el derecho a formular observaciones y el derecho a ser asistido por un asesor.
- Sin olvidar la libertad de elección de que gozan las autoridades competentes para la designación de sus representantes en la comisión mixta, sería deseable que estas autoridades confiaran la presidencia de cada delegación, que puede estar integrada por uno o varios representantes del servicio responsable del procedimiento, a un alto funcionario o juez designado esencialmente en razón de su experiencia. Se agrega que la intervención de tales personalidades facilitaría la obtención de los acuerdos.

Ahora bien, concluida la negociación entre las autoridades competentes, el MEMAP sostiene que el acuerdo se debe notificar por escrito al contribuyente, con una explicación y fundamentación del resultado, el cual, si es aceptado por el contribuyente, deberá ser ejecutado por las autoridades competentes, dando efectividad al acuerdo.

Al respecto, en el Informe de la Acción 14 de BEPS, como parte del estándar mínimo, la OCDE prevé que los países deberían comprometerse a una resolución oportuna de los casos sometidos al PAM, esto es, tratar de resolverlos en un plazo medio

de 24 meses – en función a la complejidad del caso-, disponiendo que los avances de los países relacionados con el cumplimiento de este objetivo sean revisados periódicamente a través de estadísticas.

Efectivamente, ello se complementa con otra medida del estándar mínimo sugerido mediante el citado Informe, que consiste en que los países deberían proporcionar estadísticas sobre los PAM, de una forma oportuna y completa, conforme a lo previsto en el marco de información acordado que se desarrollará en coordinación con el Foro MAP FTA, el cual es un organismo subsidiario del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que reúne a los directores de las Administraciones Tributarias de cuarenta y seis países para solucionar problemas fiscales internacionales de forma colaborativa. Mediante el Informe se fomenta así que los países participen en el Foro MAP FTA, a modo de procurar una mayor efectividad de los casos sometidos al PAM.

Apartado 5. Cuando,

- a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio, y
- b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso conforme a lo dispuesto en el apartado 2 en el plazo de dos años contados desde la fecha en la que ambas autoridades hayan recibido toda la información requerida para abordarlos. (IEF, 2017/2019, p. 48)

El párrafo 37 de los Comentarios al Modelo OCDE reconoce que: “El párrafo 5, no obstante, prevé un mecanismo que permite la consecución de un acuerdo aun cuando en la negociación hayan surgido cuestiones que las autoridades competentes no hayan podido conciliar en sus negociaciones.” (IEF, 2017/2019, p. 438)

Cabe precisar que el arbitraje sólo estará disponible si está previsto en el correspondiente CDI y siempre que no se haya podido llegar a un acuerdo entre los Estados involucrados en la segunda fase del PAM (fase bilateral).

En lo que respecta al arbitraje, Iriarte (2017) sostiene que la cláusula arbitral es una que cada vez es más activa y constituye un mecanismo suplementario o complementario de resolución de controversias. A la fecha ha adquirido impulso por la propuesta de la Acción 14 de BEPS.

Así pues, el arbitraje es un mecanismo de resolución de controversias complementario al PAM (que podría ser calificada incluso como una tercera y última fase), cuya finalidad es lograr una solución efectiva a las disputas fiscales internacionales que no se puedan solucionar mediante el PAM, ni en su fase inicial (unilateral) ni en la fase final (bilateral).

El MEMAP señaló que, si bien ciertos convenios incluían cláusulas sobre el arbitraje, no obstante, se trataba de un procedimiento nuevo y los datos sobre su uso eran aún limitados. Si bien dicha opinión versa del 2007, consideramos que aun a la fecha este procedimiento es nuevo y su uso es limitado.

Inclusive, cabe adelantar que la mayoría de los CDI celebrados por el Perú no incluyen al arbitraje como un mecanismo alternativo, en caso no se llegue a una solución mediante el PAM. Si bien se incluye la posibilidad de iniciar un arbitraje en los CDI suscritos entre el Perú con Chile y Canadá, no se contempla como una obligación, sino meramente como una potestad de los Estados contratantes (no se trata, por tanto, de cláusulas de arbitraje obligatorio, sino potestativo).

1.2.2 El efecto de la Acción 14 del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios

Como hemos adelantado, las acciones desarrolladas en el marco de la Acción 14 de BEPS tienen como finalidad reforzar la eficacia y eficiencia del PAM, a fin de velar por la oportuna y efectiva resolución de controversias suscitadas con relación a la correcta interpretación y aplicación de los CDI.

A continuación, nos pronunciamos sucintamente sobre las principales medidas recogidas en dicha Acción 14, siendo necesario antes mencionar que, a fin de que estas medidas sean efectivas, requieren de un sólido compromiso político por parte de los Estados, de sobreponer sobre cualquier interés particular el interés último, consistente en

llevar a cabo las medidas que sean necesarias para evitar una situación de doble imposición contraria a algún CDI.

El Informe resultante de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS refleja el compromiso de los países de implementar, principalmente:

- i) Un “estándar mínimo” en la resolución de controversias fiscales internacionales. Este estándar mínimo consiste precisamente en medidas concretas que los países se comprometen a adoptar, cuya finalidad es eliminar obstáculos para un PAM oportuno, eficaz y eficiente. Así, el estándar mínimo se describe con detalle en las secciones I.A y I.B del Informe.

Los tres principales objetivos generales del estándar mínimo son:

- a) Los países deben asegurarse de cumplir con las obligaciones contraídas en los CDI, relacionados al PAM, aplicándolas plenamente y de buena fe, con la finalidad de resolver dichos procedimientos oportunamente.
 - b) Los países deben garantizar que los PAM resuelvan oportunamente todo conflicto respecto a la interpretación o aplicación de los convenios fiscales.
 - c) Los países deben garantizar el acceso al PAM a los contribuyentes que cumplan con los requisitos exigidos por el apartado 1 del artículo 25 del Modelo OCDE, esto es, cuando algún acto le genere una doble imposición contraria al CDI. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, s.f.)
- ii) Un mecanismo de supervisión entre pares, para garantizar que los compromisos contenidos en el estándar mínimo se cumplan efectivamente. Este mecanismo se describe en la sección I.C del Informe, en el cual se incluye el marco que describe las características generales del mecanismo de supervisión, que resulta esencial para garantizar una implantación efectiva del estándar mínimo.

Al respecto, se indica que los países deberían comprometerse a que el cumplimiento del estándar mínimo pueda ser revisado por sus pares, esto

es, los demás miembros del Foro MAP FTA, mediante el mecanismo de supervisión mutuamente acordado que se desarrollará en coordinación con el citado Foro.

Ahora bien, otro aspecto relevante a ser destacado del Informe de la Acción 14 de BEPS es que se recomienda que los países deberán publicar normas, directrices y procedimientos sobre el acceso y la utilización del PAM y tomar las medidas oportunas para que dicha información esté disponible para los contribuyentes.

Asimismo, los países deberán asegurarse de que sus directrices sobre el PAM sean claras y fácilmente accesibles para el público (encontrándose disponibles, entre otros medios, en las páginas web de las Administraciones Tributarias y/o de los Ministerios de Economía y Finanzas).

Estas normas deberían incluir, entre otras precisiones, las indicaciones específicas sobre cómo deben los contribuyentes presentar sus solicitudes ante la autoridad competente, recomendándose incluso incluir un modelo de plantilla para tal fin, en coordinación con el Foro MAP FTA.

Asimismo, se establecen elementos adicionales indispensables para que el PAM sea eficiente, que involucra la independencia e imparcialidad de las autoridades competentes del PAM, así como la necesidad de que los países doten de los recursos necesarios (incluidos el personal, financiación, formación y otras necesidades) para el correcto funcionamiento del PAM y resolución de controversias en una forma efectiva y oportuna.

En cuanto a la independencia e imparcialidad de las autoridades competentes de resolver el PAM, se recomienda mediante la medida numerada como 2.3. del Informe, que los países deben asegurarse de que las personas encargadas de los PAM disponen de la autoridad necesaria para dar solución a los casos considerando las cláusulas del CDI respectivo y, en concreto, de manera imparcial, sin depender de la aprobación o instrucciones del personal de la Administración Tributaria que realice los ajustes en cuestión, así como sin depender de consideraciones políticas o coyunturales.

Respecto a esta medida, se agrega además que incluye el compromiso de garantizar la oportuna implementación de los acuerdos alcanzados por los Estados Contratantes en el marco del PAM.

Por su parte, el párrafo 28 del Informe precisa que los procedimientos internos que se disponga en cada Estado deben establecer de forma clara que el desempeño de las funciones de las autoridades competentes no deberá ser evaluado según el importe de los ajustes de auditoría o el mantenimiento de los ingresos fiscales. Efectivamente, se trata de procedimientos que, más allá de las metas fiscales que se dispongan internamente a ser alcanzadas, deben tener como fin último determinar la correcta interpretación y aplicación de los CDI, evitando situaciones de doble imposición contrarias a dicho CDI.

Continúa señalando que los PAM deberán ser evaluados, más bien, mediante indicadores de desempeño adecuados, entre ellos los siguientes, a modo ilustrativo: i) El número de casos PAM resueltos; ii) Que los CDI se apliquen de forma coherente, esto es, considerando casos PAM con hechos similares y que afecten a contribuyentes en una situación parecida; y, iii) Según el tiempo empleado en la resolución de los PAM, teniendo en cuenta la complejidad del caso.

Al respecto, cabe considerar que, en noviembre de 2022, la OCDE publicó las estadísticas del PAM de 2021 respecto de 127 jurisdicciones, las cuales brindan una referencia global y visión específica de cada país, midiendo, a su vez, el progreso y margen de mejora del PAM en dichas jurisdicciones, siendo que dichas estadísticas muestran las siguientes tendencias:

- i) Significativamente más casos de PAM se cerraron en el 2021: Se señala que, aproximadamente, un 13% más de casos de PAM respecto del 2020 se cerraron en el 2021. Entre otras razones, ello responde al mayor uso de reuniones virtuales por parte de las autoridades competentes, la atención prioritaria de casos más simples, así como el aumento y especialización del personal que atiende los casos bajo el PAM.
- ii) Menos casos nuevos de PAM en el 2021: Se observa que el número de nuevos casos abiertos en el 2021 disminuyó aproximadamente 3% en comparación al 2020.
- iii) Los resultados siguen siendo positivos: Alrededor del 75 % de los casos de PAM concluidos resolvieron completamente el problema, mientras que solo alrededor del 2 % de los casos de PAM se concluyeron sin acuerdo;

- iv) Los casos sometidos al PAM aún toman mucho tiempo en resolverse: Se indica que, en promedio, los casos sujetos al PAM cerrados en 2021 demoraron 32 meses para casos de precios de transferencia (35 meses en 2020) y, aproximadamente, 21 meses para otros casos (18,5 meses en 2020). Las jurisdicciones experimentaron demoras, especialmente en casos más complejos y la crisis del COVID-19 afectó la calidad de la comunicación entre estados contratantes.
- v) Las autoridades competentes han continuado adaptándose a través del enfoque híbrido (reuniones presenciales y virtuales) de comunicación, que ha brindado oportunidades para avanzar en los casos bajo el PAM y que se continúan aplicando para acelerar las resoluciones de los mismos y mejorar así la eficiencia y eficacia de sus programas de PAM.

1.2.3 El impacto del Instrumento Multilateral

Como parte del Plan BEPS, la OCDE elaboró la Acción 15 de BEPS, consistente en desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales – esto es, mediante una renegociación simultánea de los CDI que se hayan celebrado -, a fin de aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

Así, el enunciado de la Acción 15 BEPS señala que su finalidad es analizar las cuestiones de derecho tributario internacional respecto al desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones puedan implementar las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios y, así, poder enmendar los CDI suscritos. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral con el objetivo de ofrecer una perspectiva innovadora de la fiscalidad internacional, que incluya la rápida evolución de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2016).

Así, el objetivo del MLI es modificar los CDI de forma sincronizada y eficiente de tal manera que se implementen las medidas relacionadas con los convenios propuestas por el paquete BEPS sin necesidad de hacer renegociaciones bilaterales. Sin embargo,

cabe señalar que el principio que rige el MLI es el principio de simetría en atención a que, para que una disposición se aplique y modifique el CDI cubierto, es necesario el consentimiento de ambas partes (Estados contratantes del CDI).

Al respecto, cabe precisar que el Perú se adhirió al MLI, durante la V Reunión del Marco Inclusivo sobre BEPS, celebrada el 27 y 28 de junio de 2018 en Lima, a través del Ministro de Economía y Finanzas, autorizado por la Resolución Supremo No. 119-2018-RE. Sin embargo, aún no se ha cumplido con los actos referidos a su perfeccionamiento nacional según lo establecido mediante la Ley No. 26647, que establece las normas que regulan actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado Peruano.

Siendo ello así, el MLI todavía no tiene efectos en el Perú, dado que, como bien nos señala Matos (2019), aún no es parte del derecho nacional, ya que su aplicación no es inmediata, sino que, por el contrario, su incorporación debería efectuarse por medio del procedimiento constitucional y ser aprobado por el Poder Legislativo. (p. 61).

Ahora bien, respecto al PAM, el fin último es adoptar en el texto de los CDI celebrados por el Perú, el estándar mínimo para mejorar la resolución de controversias de la Acción 14 de BEPS. En esa línea, respecto al PAM, Zornosa Pérez (2017) nos señala que el MLI recogió disposiciones dirigidas a mejorar el funcionamiento de los mecanismos de resolución de litigios, perfeccionando el procedimiento amistoso y estableciendo la obligación de efectuar un ajuste correlativo en que, si resultara necesario, habrá de consultarse a las autoridades del otro Estado, al mismo tiempo que se ofrece la oportunidad u opción de implantar un procedimiento de arbitraje obligatorio y vinculante (p. 489).

Así, el artículo 16 del MLI establece lo siguiente:

CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS (MLI)	
Artículo	16
Encabezado	Procedimiento amistoso
Párrafo 1	Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esas Jurisdicciones contratantes, podrá someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido.
Párrafo 2	La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión de mutuo acuerdo con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio fiscal comprendido. El acuerdo alcanzado será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de las Jurisdicciones contratantes.
Párrafo 3	Las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio fiscal comprendido. También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio fiscal comprendido.

Nota. Adaptada de Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, por Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, s.f. (<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>)

Como bien indica Ferraras (2017), esta acción surge como necesidad de implementar de manera rápida y eficiente todos los cambios que se planteen por el resto de las Acciones BEPS, y en particular, aquellas que implican a la modificación de los CDI como la Acción 14 BEPS (p. 461).

Mediante el mismo, se propone que todos los CDI contengan disposiciones principales referidas al PAM, pues – tal como se puede observar - el primer párrafo del artículo 16 del MLI materializa el mínimo estándar establecido en el punto 3.1. de la Acción 14 de BEPS que a su vez actualizó el artículo 25 del Modelo OCDE, cuyo cambio principal fue requerir el inicio de un PAM ante cualquiera de los Estados contratantes y ya no solo ante el Estado de residencia.

A su vez, el segundo párrafo del citado artículo 16 del MLI, recoge el mínimo estándar establecido en el punto 3.3 de la Acción 14 de BEPS, referido a que el acuerdo del PAM “será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes”, esto es, que se establece inequívocamente la obligación de aplicar el acuerdo que se adopte mediante el PAM y garantizar que los plazos previstos en la legislación interna no impidan la aplicación de dicho acuerdo por parte de la autoridad competente alegando por ejemplo el plazo de prescripción regulado en la legislación interna del Estado correspondiente.

Ahora bien, de acuerdo con el documento “*Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature*” que contiene una lista provisional de las reservas previstas y las notificaciones realizadas por el Perú al momento de su adhesión, nuestro país declaró lo siguiente:

- Reservó su derecho a no aplicar la primera oración del primer párrafo del artículo 16 del MLI – esto es, que se someta el caso a la autoridad competente de cualquiera de las jurisdicciones contratantes -, alegando que su intención es cumplir con el estándar mínimo de la Acción 14 BEPs, garantizando que bajo cada uno de sus CDI cubiertos una persona podrá presentar un PAM ante la autoridad competente de la Jurisdicción contratante de la que es residente; para lo cual implementará un proceso bilateral de notificación o de consulta con la otra jurisdicción para aquellos casos en los que la autoridad competente a la que se presentó la solicitud de PAM no considere justificada la situación que le haya sido comunicada para ser atendida a través del PAM.
- Respecto al segundo y tercer párrafo, la posición fue adoptarlos a efectos de que sean sustituidos en los CDI cubiertos, siempre que esa misma intención también sea formulada por el otro Estado contratante. (OECD, 2023)

Cabe señalar que Suiza, Canadá, Corea y Japón no incluyeron como CDI cubiertos por el MLI a los suscritos con Perú, por lo que el MLI no será aplicable a dichos CDI y se seguirán rigiendo por el contenido original, sin las modificaciones que propone el MLI.

Por otro lado, cabe indicar que Brasil no ha suscrito el MLI, por lo que tampoco operarán las modificaciones propuestas por el MLI en el CDI suscrito entre Perú y Brasil.

Respecto de Chile, México y Portugal, estos países declararon que el MLI aplica a los CDI suscritos con el Perú, asimismo, de la revisión a sus reservas y notificaciones al artículo 16 MLI, existiendo paridad con las reservas realizadas por el Perú.

1.3 El PAM en el Perú

Tal como ha sido adelantado, en el Perú no existe a la fecha una regulación interna destinada a regular el PAM, sino que únicamente su aplicación se encuentra recogida en los CDI celebrados por el Perú, vigentes a la fecha.

Es por ello que, el presente estudio de investigación tiene como finalidad determinar la necesidad de regular el PAM en el Perú, a fin de dotarlo de contenido, mediante una normativa interna que compatibilice con el resto del ordenamiento jurídico, considerando para estos fines, a modo de referencia, la manera en que este procedimiento ha sido regulado en otros países del mundo, aunque no son la mayoría.

Sin perjuicio de lo señalado, en este apartado es oportuno destacar que el PAM tiene su origen y fuente en los CDI, motivo por el cual es trascendental determinar cuál es el peso normativo que tienen estos instrumentos, según el ordenamiento legal interno.

La actual Constitución Política del Perú (publicada en 1993), en su artículo 55, señala que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional, ello en concordancia con lo señalado mediante la Ley No. 26647, a través de la cual se regulan los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado peruano.

A diferencia de la anterior Constitución del año 1979, la actual Constitución no precisa que, *“en caso de conflicto entre el tratado y la ley prevalece el primero.”*

Ello generó, como afirma Zegarra (2017), que el Tribunal Fiscal haya interpretado anteriormente – de manera errada -que una norma interna podría modificar un tratado:

Esta situación generó que el Tribunal Fiscal acepte la tesis de que una norma interna podía modificar los términos de un tratado por considerar que ambos tenían el mismo rango de ley y, por ello, el conflicto entre ambas debía resolverse por los criterios de aplicación de normas en el tiempo (p. 9).

Sin embargo, cabe considerar que el Perú suscribió y se adhirió a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, “Convención de Viena”), la cual fue ratificada mediante el Decreto Supremo No. 029-2000-RE, y se encuentra vigente desde el 14 de octubre de 2000. A través de esta Convención se recogen principios fundamentales del derecho internacional y se reconoce que los tratados internacionales prevalecen sobre la normativa interna.

Ello se desprende, principalmente, de los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena. En el artículo 26 se recoge el principio *pacta sunt servanda*, según el cual “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”. Por su parte, el artículo 27, referido al derecho interno y la observancia de los tratados, señala

que “una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado” (Convención de Ginebra relativo al trato debido a los prisioneros de guerra. Artículo 27. 23 de mayo de 1969).

Al respecto, a nivel doctrinario, Chirinos Sota y Díaz López (2019), destacan que el CDI, al tener la condición de instrumento internacional, le es aplicable el principio de primacía del Derecho Internacional, por el cual una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado, citando como fundamento la Convención de Viena, específicamente los mencionados artículos 26 y 27 de la misma.

En atención a estos principios, es que el Tribunal Fiscal emite luego un precedente en un sentido opuesto al original, dejando sin efecto la interpretación según la cual los tratados tienen rango de ley y que podían ser modificados por una ley interna posterior, reconociéndose más bien la supremacía de los tratados internacionales respecto de la legislación interna.

Al respecto, Zegarra (2017) resalta que:

El Tribunal Fiscal cambió de criterio en el año 2004 y, mediante la Resolución de Observancia Obligatoria No. 3041-A-2004, reconoció que los tratados que versan sobre materia de soberanía tributaria, prevalecen sobre las normas internas con rango de ley, criterio plenamente aplicable a los CDI (p. 9).

Continúa señalando que dicho criterio de prevalencia de los tratados sobre las normas internas implica que el mismo deja inaplicables las normas internas que les sean opuestas o contravengan lo señalado por el tratado, a efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Estado peruano derivadas de su condición de parte de un tratado internacional con otro u otros Estados.

Ahora bien, en cuanto al PAM, al encontrar su fuente en los tratados internacionales (CDI), éste es imperativo para el Estado peruano y, por tanto, es obligatorio que se permita su inicio y desarrollo en caso un contribuyente lo solicite (tratándose de casos específicos), siempre que se encuentre habilitado, esto es, cuando las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes le hayan generado una imposición no conforme con los CDI en vigor, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno.

Si bien no existe mayor regulación interna en el Perú en lo que respecta al PAM, lo que sí hace la normativa interna del Perú es definir quién es la autoridad competente respecto al PAM.

Así, mediante la Resolución Ministerial No. 383-2021-EF, se designa al Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de la SUNAT como representante autorizado del MEF para ejercer la función de autoridad competente del PAM previsto en los convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en vigor, así como en los que entren en vigor con posterioridad a la publicación de la citada Resolución Ministerial. Téngase en cuenta que el MEF es el autorizado para la negociación y suscripción de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria, según el Decreto Ley No. 25883.

Según los “*Considerandos*” de dicha Resolución Ministerial, ello es así toda vez que “la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) cuenta con la información necesaria y el personal especializado requerido para atender los procedimientos de acuerdo mutuo”.

Por tanto, en caso se requiera iniciar el procedimiento por un residente o nacional, según sea el caso, deberá dirigirse al Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de la SUNAT, como representante autorizado del MEF.

Sin embargo, cabe destacar que, si bien sería la SUNAT quien cuenta con la información necesaria y el personal especializado requerido para atender los PAM, también es cierto que sería también esta entidad quien habría notificado los actos que se cuestionen a través del PAM, por considerar que contravienen lo dispuesto por los convenios para evitar la doble imposición. Entonces, cabe cuestionarse si es adecuado que sea la entidad que emitió un acto, la llamada a cuestionar la validez de dicho acto.

Esta cuestión ya ha sido planteada por otros autores, tales como Grossheim Barrientos (2020), quien advirtió que la Administración Tributaria tiene una función imprescindible en el PAM, pues es la llamada a suministrar información. Sin embargo, al ser la autoridad que a la vez notificó la resolución que el contribuyente cuestiona mediante el PAM, es recomendable que no sea aquella la entidad que también tramite el PAM.

En el mismo sentido, Adolfo Iriarte (2017) señala que la fase nacional está vinculada con un procedimiento especial ante la autoridad que la legislación califica como competente. Por tanto, es recomendable que la autoridad competente sea otra diferente a la Administración Tributaria que realiza habitualmente las liquidaciones tributarias, a fin de que guarde “independencia” y cumpla con las finalidades del instituto.

Por tanto, si bien sería la SUNAT la autoridad competente del Perú a resolver los casos sometidos a un PAM, sería imprescindible que se cree un área especial e independiente para resolver estas cuestiones.

Ahora bien, los ocho convenios suscritos por el Perú en vigor recogen al PAM como mecanismo para resolver las controversias relativas a la aplicación e interpretación de sus disposiciones entre las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Tal como se puede observar de la evaluación comparativa de cada uno de los convenios celebrados por el Perú (Ver Anexo 3), las principales diferencias en cuanto a la regulación del PAM en cada uno de los convenios, se refieren a:

- i) **Procedencia de su aplicación en casos de discriminación.** - En el apartado 1 de los CDI celebrados por el Perú se precisa que “Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio”, podrán someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente. Ello a diferencia de lo que indica en el Modelo OCDE (versión 2017) cuyo artículo 25 prevé la posibilidad de someter el caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes.

Al respecto, mediante la medida 3.1 del Informe de la Acción 14 del Plan BEPS, la OCDE señala que “Ambas autoridades competentes deberían conocer las solicitudes de PA presentadas, y poder dar su opinión sobre si dichas solicitudes deben ser aceptadas o rechazadas. Para lograr este objetivo, los países deberían adoptar alguna de estas medidas:

- modificar el apartado 1 del artículo 25 para permitir que la solicitud de asistencia PA pueda plantearse ante la autoridad competente de uno u otro Estado contratante; o

- cuando el convenio no permita que la solicitud del PA pueda plantearse ante la autoridad competente de uno u otro Estado, establecer un proceso bilateral de notificación o consulta para los casos en los que la autoridad competente del Estado ante el cual se presentó el caso PA no considere fundada la reclamación del contribuyente (dicha consulta no debe interpretarse como una consulta sobre cómo resolver el caso).”

En ese sentido, dado que los CDI celebrados por el Perú únicamente permiten al contribuyente someter el caso del Estado del que sean residentes, más no en el otro Estado Contratante, mediante las medidas sugeridas por la Acción 14 de BEPS sería recomendable que se establezca un proceso bilateral de notificación o consulta con los otros Estados en casos en los cuales se deniegue el acceso al PAM, a fin de evitar una negativa indebida del acceso al PAM.

Ahora bien, a diferencia de los convenios celebrados por el Perú con Canadá y Brasil (en los cuales únicamente se establece la posibilidad de someter el caso ante el Estado Contratante en el cual el contribuyente sea residente), en los convenios celebrados por el Perú con Chile, México, Suiza, Portugal, Corea y Japón, se establece la posibilidad de que los contribuyentes recurran a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o a la del Estado Contratante del que sea nacional. Así, en el caso que una persona que tiene la nacionalidad de un Estado, pero residencia en el otro Estado, que considere que ha sido objeto en ese otro Estado de un impuesto que sea discriminatorio (en virtud al párrafo 1 del artículo 23 o 24, según sea el caso), podría presentar su caso ante la autoridad competente del Estado contratante del que sea nacional, siendo una excepción de formular la solicitud ante el Estado de residencia.

- ii) **El plazo dentro del cual se puede iniciar el PAM puede variar dependiendo del convenio suscrito.** - Como regla general se establece que el caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones del convenio. Así se ha pactado en los convenios celebrados por Perú con México, Suiza, Portugal, Corea y Japón. Mientras que en los convenios celebrados por Perú con: a) Chile: no se establece plazo alguno;

b) Canadá: se reduce el referido plazo a dos años; y, c) Brasil: Se remite a los plazos establecidos en la respectiva legislación interna.

iii) Respetto al plazo para la aplicación de los acuerdos adoptados.- Tal como hemos adelantado, el apartado 2 del artículo 25 del Modelo OCDE establece, como frase final, que el acuerdo que se alcance será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes. Esta frase implica que los plazos internos de prescripción no son oponibles a la aplicación del acuerdo. En el caso de los convenios suscritos por el Perú, únicamente aquellos celebrados con Portugal, Corea y Japón se ha incorporado dicha disposición. En los convenios suscritos entre el Perú con Chile, México, Canadá, Brasil y Suiza, no se contempla en el apartado 2 dicha regulación, por lo que, no queda claro si cabe interpretar que la prescripción que hubiera operado en virtud a la legislación interna sería oponible a la aplicación del acuerdo.

iv) La posibilidad de su aplicación en casos no previstos expresamente en los convenios.- Únicamente los convenios celebrados por el Perú con Suiza, Canadá, Corea y Japón prevén la posibilidad de que los Estados puedan consultarse para evitar la doble imposición en los casos no previstos en los convenios. Esta posibilidad no se recoge en los convenios celebrados entre el Perú y los países de Chile, México, Brasil y Portugal.

v) La posibilidad de una comisión mixta designada por los Estados Contratantes.- En los convenios suscritos entre Perú y los países de Suiza y Japón se establece la posibilidad de que las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comuniquen directamente para llegar a un acuerdo, previendo que incluso pueden hacerlo a través de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes. Esta posibilidad no se prevé en los otros convenios suscritos por el Perú.

vi) La posibilidad de iniciar una fase arbitral.- Esta posibilidad únicamente se ha contemplado en los convenios suscritos entre el Perú y los países de Chile y Canadá, pero de manera optativa (y no como una cláusula arbitral obligatoria). Así, en el convenio entre Perú y Chile se prevé en el apartado 5 que “Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación

de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje.” Por su parte, el convenio celebrado entre el Perú y Canadá, en términos similares, precisa en el apartado 6 que: “Si surge cualquier dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del presente Convenio y no puede ser resuelta por las autoridades competentes de acuerdo con los apartados anteriores de este Artículo, el caso puede someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente por escrito acuerdan estar sujetos a la decisión del tribunal arbitral”. Tal como se puede observar en el caso del convenio con Chile se dispone que podría iniciarse un arbitraje si las autoridades competentes lo acuerdan, mientras que en el convenio con Canadá se podrá iniciar el arbitraje si tanto las autoridades competentes como el contribuyente lo acuerdan.

Finalmente, en el caso del convenio celebrado entre Perú y Suiza se prevé que “en virtud de un acuerdo o convenio para evitar la doble imposición celebrado con otro tercer país después de la fecha de suscripción del presente Convenio, Perú acordara incluir una cláusula de arbitraje en dicho acuerdo o convenio, las autoridades competentes del Consejo Federal Suizo y de la República del Perú iniciarán las negociaciones, tan pronto como sea posible, a fin de concluir un protocolo modificatorio cuyo objetivo sea la inserción de una cláusula de arbitraje en el presente Convenio”. Sin embargo, no habido después del convenio suscrito entre Perú y Suiza algún otro convenio que incluyera una cláusula de arbitraje que conlleve a iniciar la negociación entre Perú y Suiza para incluir un protocolo modificatorio con la finalidad de insertar en el convenio celebrado entre estos países una cláusula de arbitraje.

Sin perjuicio de las principales diferencias existentes, en cada uno de los CDI la naturaleza, finalidad y principales características del PAM coinciden.

Ahora bien, tal como ha sido adelantado, en el Perú no existe a la fecha una regulación interna destinada a regular el PAM -como si ocurre en otros países, tales como Colombia, México, Chile, España-, sino que su aplicación únicamente se encuentra

recogida en los CDI celebrados por el Perú, que se encuentren vigentes a la fecha, y que regulan a este procedimiento de manera escueta.

Ello ha originado, tal como se analizará en el Capítulo II del presente trabajo de investigación, una serie de interrogantes, vacíos y problemáticas que afectan la aplicación y desarrollo del PAM en el Perú, motivo por el cual consideramos conveniente que se encuentre regulado mediante normativa interna que dote de contenido al PAM, a fin de resolver – o procurar hacerlo - las principales problemáticas que surgen de su aplicación, a fin de convertirlo en un procedimiento de solución de controversias más efectivo y eficiente.



CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN DEL PAM EN EL PERÚ

Conforme ha sido adelantado, en el Perú – tal como ocurre en la mayoría de los países -, no existe un régimen interno que regule el PAM. La falta de regulación interna puede generar una serie de problemáticas que restan eficacia al PAM y que trataremos de identificar a cabalidad en el presente Capítulo, respecto a las cuales se irá proponiendo y adelantando posibles soluciones para resolver dichas problemáticas, tomando como referencia la legislación de otros países, como son Colombia, Chile, México y España.

Para ello, plantearemos a continuación un caso hipotético, respecto al cual se identificarán las principales problemáticas en la aplicación y desarrollo del PAM, a fin de que el análisis sea más ilustrativo:

a) Descripción del caso hipotético:

Con fecha 6 de abril de 2015, una empresa coreana, que denominaremos “SVD Corea”, celebró un contrato de compraventa de acciones del capital social de una empresa peruana (a la cual denominaremos “SVD Perú”), por el cual vendió acciones de su propiedad a una empresa española que denominaremos “SVD España”.

Como consecuencia de tal transacción, SVD Corea pagó un importe de S/ 200,000,000 por concepto del IR no domiciliado en el periodo de mayo de 2015.

Posteriormente, en el mes de agosto de 2015, SVD Corea solicitó la devolución del importe pagado, alegando que corresponde a un pago indebido, toda vez que, si bien la renta califica como renta de fuente peruana en virtud al inciso h) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante, en virtud al numeral 6 del artículo 13 del CDI celebrado entre Perú y Corea (“CDI Perú – Corea”), la renta originada solo podía estar sujeta a tributación en el Estado de Residencia (esto es, Corea) y no en el Estado de la Fuente (es decir, Perú).

Con fecha 15 de enero de 2016, la SUNAT notifica la resolución que declara improcedente la solicitud de devolución, alegando que correspondía tributar en Perú, pues para ella resulta aplicable el numeral 4 del artículo 13 del CDI Perú – Corea, en tanto el valor de venta de las acciones procede en más del 50% de la propiedad inmobiliaria de SVD Perú. “Artículo 13.- Ganancias de capital (Presidencia de la República del Perú, 2013, Resolución Legislativa 30140, Artículo 13)

No encontrándose de acuerdo con la decisión de la SUNAT, con fecha 30 de enero de 2016, SVD Corea presenta reclamación contra la resolución que resuelve la solicitud de devolución, alegando que el valor de venta de las acciones no procede en más del 50% de propiedad inmobiliaria de SVD Perú, sino que SUNAT ha incurrido en error pues ha considerado dentro de dicho valor bienes muebles que debieron ser excluidos del cálculo.

Por tanto, sin perjuicio de evaluar la posibilidad de que se inicie un PAM para evitar la situación de doble imposición en posible contravención del CDI Perú – Corea en el caso hipotético planteado, se debe tomar en cuenta que, respecto a la misma, ya se habría iniciado un procedimiento contencioso tributario, pendiente de resolución a la fecha.

Ahora bien, surgen las siguientes problemáticas principales que se identifican ante la posibilidad de que SVD Perú solicite el inicio del PAM, a fin de evitar una situación de doble imposición económica, en contravención al CDI Perú – Corea:

- i) **Ámbito de aplicación del PAM:** ¿El caso planteado constituye o no un supuesto habilitante para solicitar el inicio del PAM?
- ii) **¿Ante qué autoridad se debería solicitar el PAM?** ¿Ante la SUNAT o ante la Administración Tributaria Coreana?
- iii) **Plazo para presentar la solicitud:** ¿Cuál es el plazo para presentar la solicitud?
- iv) **Formato de presentación de la solicitud y su contenido:** ¿Cuál es la forma y el contenido de la solicitud de inicio del PAM?

- v) Plazo para aceptar o denegar la solicitud por la autoridad competente: ¿Cuál es el plazo en el cual la autoridad competente debe pronunciarse respecto a la procedencia de la solicitud?
- vi) En caso de denegatoria de inicio del PAM, ¿el contribuyente está en posibilidad de subsanar las deficiencias y cuál es el plazo para hacerlo?
- vii) ¿Cuál es la naturaleza del acuerdo adoptado mediante el PAM?
- viii) ¿Qué ocurre ante la ausencia de un mutuo acuerdo entre las autoridades competentes?
- ix) ¿Cuál es la relación entre el PAM y los procedimientos / procesos internos que estén en curso?
- x) ¿Qué sucede si la deuda tributaria materia del PAM se encuentra a su vez siendo requerida a través de un procedimiento de cobranza coactiva?

Una vez identificadas las principales problemáticas vinculadas al desarrollo del PAM, a continuación, se exponen cómo los países mencionados han abordado y regulado algunas de las cuestiones previamente planteadas. Para ello se ha efectuado una revisión exhaustiva de la legislación comparada de los países de Colombia, Chile, México y España vinculados al PAM (Ver Anexo 4). Es en base a estas regulaciones que se procurará una propuesta de cuál sería – en nuestra opinión - la mejor manera de que el Perú, a su vez, aborde y regule el PAM para hacer frente a estas problemáticas.

2.1 Análisis de posibles soluciones a la problemática de la aplicación del PAM

Ahora bien, habiendo conocido cómo se desarrollan ciertos aspectos principales vinculados al desarrollo del PAM en otros países - propuestos a modo de referencia -, se analiza a continuación la posibilidad de que, en el caso hipotético planteado, la empresa SVD Corea pueda o no solicitar el inicio del PAM y las cuestiones y/o problemáticas que se van suscitando en el desarrollo del mismo.

a) Respeto al ámbito de aplicación del PAM

A continuación, se analiza si en el caso planteado, existe un supuesto habilitante para solicitar el inicio del PAM.

Al respecto, se precisa que, por medio del PAM se asiste a los contribuyentes, respecto a asuntos tratados en convenios fiscales – en el caso planteado, el CDI Perú – Corea -, con el objetivo de resolver situaciones en las cuales los contribuyentes pudieran estar sujetos a una tributación no conforme con las disposiciones de dichos convenios, incluyendo supuestos de doble imposición (ya sea jurídica o económica).

En el caso hipotético, reiteramos que nos encontramos ante un supuesto en el cual existe duda respecto a si resulta aplicable el numeral 4 o el numeral 6 del artículo 13 del CDI Perú – Corea, siendo que, en caso resulte aplicable el primero, la renta por la venta de acciones de la empresa peruana debe tributar el IR en el Perú, mientras que, si resultase aplicable el numeral 6 dicha renta solo debe tributar en Corea y no en el Perú. Siendo ello así, en el marco del PAM se tendría que evaluar el caso concreto a fin de determinar cuál es el numeral del artículo 13 del CDI Perú – Corea que resulta efectivamente aplicable, con miras a una correcta aplicación del CDI, evitando así una posible doble imposición contraria a dicho CDI.

En efecto, dado que en el caso planteado estamos ante una situación mediante la cual un contribuyente (SVD Corea) considera que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar una imposición no acorde con las disposiciones del CDI Perú – Corea, consideramos que resulta evidente que estamos ante un caso habilitante para iniciar un PAM.

Sin perjuicio de lo señalado, consideramos conveniente que se incorpore, como parte de la normativa interna que regule el PAM en el Perú, una lista enunciativa de casos que podrían someterse a dicho procedimiento, tal como ha ocurrido en el caso de la legislación de Colombia y Chile, entre los cuales podrían encontrarse los siguientes supuestos:

- i) Ajustes de precios de transferencia.- Si un contribuyente está sujeto a un impuesto adicional en virtud a un ajuste de precios de transferencia, por las operaciones con una parte relacionada en un país con el cual el Perú tenga suscrito un convenio fiscal, al generarse una situación de doble imposición económica, se trata de un supuesto habilitante para solicitar el inicio del PAM, con la finalidad última de eliminar esta situación no deseada.
- ii) Determinación de residencia.- Tal como ha sido explicado, si un contribuyente es considerado residente en ambos Estados, podría someterse a una imposición no acorde al convenio fiscal, tributando por la misma renta en dos países. Así, mediante el PAM las autoridades competentes de cada uno de los Estados tendrán que determinar en qué país el contribuyente es residente, según las reglas de desempate previstas.
- iii) Retenciones en la fuente. - A modo de ejemplo, cuando un contribuyente considere que un Estado aplicó una retención no conforme con el convenio fiscal, dicho contribuyente podría solicitar el inicio de un PAM.
- iv) Atribución de rentas a un EP. - Este es el caso, por ejemplo, de un residente en Perú que desarrolla actividad empresarial en otro Estado a través de un EP. Sin embargo, no está conforme con los beneficios atribuidos al establecimiento permanente por el otro Estado, por lo que solicita el inicio del PAM al considerar que dicha atribución no es conforme al CDI.
- v) Determinación de la constitución o no de un EP. - Podría ocurrir que existe duda respecto a si un contribuyente cuenta o no con un EP en el otro Estado, lo cual podría conllevar a que se someta a tributación en dos Estados por la misma renta. Para evitar una tributación no conforme al convenio fiscal, esta situación habilitaría el inicio de un PAM, sin duda.

Reiteramos que esta lista debe tener el carácter enunciativo, es decir, únicamente a modo de expresar algunos ejemplos principales que habilitarían la posibilidad de iniciar un PAM. No consideramos conveniente que se incluya una lista taxativa (o “*numerus clausus*”) en este sentido, pues limitaría la aplicación del PAM en perjuicio de los contribuyentes, pues dejaría sin protección a los contribuyentes respecto a casos no contemplados que podrían suscitarse.

b) ¿Ante qué autoridad se debería solicitar el PAM? ¿Ante la SUNAT o la Administración Tributaria coreana?

Surge asimismo la siguiente interrogante: ¿Ante qué autoridad se debe solicitar el inicio del PAM? Pues bien, la regla general consiste en presentar la solicitud en el Estado de residencia del contribuyente que se sienta afectado por alguna actuación que esté en contra de la finalidad del CDI.

En el caso hipotético planteado resulta claro que, al ser el contribuyente un residente en Corea, correspondería que SVD Corea solicite el inicio del PAM ante la autoridad competente de dicho país.

Ahora bien, dado que la cuestión radica en sostener que no corresponde tributar en Perú por las rentas derivadas de la venta de acciones, si bien el PAM se iniciaría por SVD Corea ante la autoridad competente coreana, si Corea considerase que efectivamente no correspondería tributar en Perú en virtud al CDI Perú – Corea, el Estado coreano tendría que contactar a la autoridad competente de Perú para dar inicio a la segunda etapa del PAM, consistente en negociaciones entre autoridades competentes, con el fin de procurar que Perú evalúe y, de ser el caso, reconozca que no correspondía un pago del IR no domiciliado, por tanto, que el pago efectuado fue indebido y corresponde su devolución.

c) En cuanto a los cambios de residencia

De conformidad con los CDI celebrados por el Perú, como regla general, el titular de la acción únicamente deberá someter su solicitud ante la autoridad

competente del Estado en el cual califica como residente, según las definiciones de residencia contenidas en el CDI respectivo. Sin embargo, cabe preguntarnos, qué ocurriría si en un ejercicio el contribuyente es residente de un Estado y luego pierde esa residencia en años posteriores, ¿Deberá presentar la solicitud ante la autoridad competente del Estado en el cual era residente al momento de ocurrencia de los hechos o ante la autoridad competente del Estado en el cual es residente a la actualidad?

Al respecto, mediante el artículo 1.1.1. de la Circular No. 13.- 171101.2020 GE del Servicio de Impuestos Internos - SII de Chile – siendo éste el único país tomado como referencia que se pronuncia sobre este aspecto -, si un contribuyente se convierte en residente del otro Estado contratante en forma posterior a la imposición que considera no acorde al respectivo convenio, deberá presentar su solicitud del PAM en el Estado del que era residente durante el periodo en que la imposición fue efectuada.

Efectivamente, coincidimos con esta regulación y creemos oportuno que una disposición como esta se incorpore en la legislación local que regule el PAM en el Perú, a fin de establecer claramente a los contribuyentes cuya residencia ha variado cuál es la autoridad competente ante la cual deben presentar la asistencia, que sería el Estado en el que eran residentes durante el periodo en que haya ocurrido la imposición no conforme al convenio fiscal respectivo.

d) Respecto al plazo para presentar la solicitud

La solicitud de inicio del PAM deberá presentarse en el plazo previsto en el convenio fiscal respectivo. Como regla general, en los CDI celebrados por el Perú, el plazo es de tres (3) años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones del convenio.

En el caso hipotético planteado surge la interrogante respecto al momento desde el cual empezaría a computarse el plazo, pudiendo ser a partir del momento en que se realizó el pago indebido o desde el momento en que

la SUNAT declara improcedente la solicitud de devolución. En nuestra opinión, el plazo debería computarse desde el momento en el cual la SUNAT deniega la solicitud de devolución, pues constituye la medida adoptada por el Estado respectivo (en este caso, Perú) que deviene en una doble imposición no acorde al CDI.

En cuanto a la regulación interna que debería existir en Perú, en nuestra opinión ésta debería remitirse al plazo previsto en el CDI respectivo y, en caso éste no señale plazo alguno, remitirse al plazo previsto por el MLI, el cual establece un término de tres (3) años. Asimismo, consideramos conveniente precisar que el plazo se computará desde el día siguiente a la notificación del acto administrativo que constituya una imposición no acorde al convenio.

e) Respetto al formato de presentación de la solicitud y su contenido

No existe en nuestro ordenamiento regulación alguna respecto a cómo se debe solicitar el inicio del PAM ni cuál debe ser su contenido, lo cual sería una de las primeras interrogantes que se podría plantear un contribuyente.

Pareciera lógico que se trata de una solicitud formal, que debe ser presentada por escrito ante la SUNAT, como representante de la autoridad competente. Sin embargo, cabe la interrogante si se deberá presentar de manera física o virtual, o será necesario ambas modalidades.

Sin duda alguna este es uno de los aspectos que debiera estar regulado internamente, así como el contenido o requisitos mínimos específicos que debe contener dicha solicitud.

Así, consideramos conveniente que, mediante la regulación interna se determine la forma en la cual se deberá presentar la solicitud, así como la información y/o documentación que deberá contener, tomándose en cuenta los siguientes aspectos principales (los cuales se han tomado como referencia principalmente la legislación colombiana, la cual consideramos como la más completa en relación a esta cuestión):

- La solicitud tendría que ser presentada en formato de carta dirigida a la SUNAT, debidamente firmada por el contribuyente o su

apoderado, pudiendo ser dicha presentación de manera virtual o presencial.

- La solicitud deberá ser escrita en idioma castellano, adjuntándose los correspondientes documentos de sustento en su idioma original (si éste fuera distinto al castellano, también su traducción a este idioma).
- La solicitud tendría que declarar que se está solicitando el inicio del PAM e incluir como información mínima la siguiente:

Tabla 2.1

Formato de presentación y contenido de la solicitud del PAM

Concepto	Detalle
Convenio	Referencia al CDI específico y a las disposiciones específicas del CDI conforme a las cuales se realiza la Solicitud.
Contribuyente solicitante	Datos de identificación: Nombre, domicilio y número de RUC (si no estuviera obligado a contar con RUC, su DNI). Si aplicara, también los datos de identificación de las partes vinculadas involucradas en el asunto.
Autoridad competente del otro Estado contratante	Identificación de la autoridad competente del otro Estado Contratante del CDI.
Aplicación del Convenio al Contribuyente solicitante	Análisis sobre la aplicabilidad del CDI con base en el ámbito en el asunto.
Tributación no conforme, o que puede resultar no conforme al Convenio	Análisis del o los asuntos involucrados, incluida la interpretación de la aplicación de la(s) disposición(es) específica(s) del CDI, para respaldar su reclamo en relación a que la disposición del CDI específico no se aplicó correctamente por uno o ambos Estados Contratantes. El análisis se deberá respaldar con la documentación pertinente, tales como las determinaciones o ajustes realizados por la autoridad tributaria, actas y resoluciones emitidas por la autoridad tributaria, detalle de las operaciones, así como cualquier otro documento que demuestre la aplicación incorrecta de la disposición del CDI.
Vinculación	Si corresponde, una descripción de la situación de control y de las relaciones comerciales entre el contribuyente y las partes vinculadas, incluyendo cualquier cambio en dicha vinculación a la fecha de presentación de la solicitud, de ser relevante.
Ejercicios gravables	Los ejercicios gravables involucrados y los montos involucrados, tanto en moneda local como en moneda extranjera.
Solicitud en el extranjero y frente a otras autoridades	Si la Solicitud de PAM también se presentó a la autoridad competente del otro Estado contratante, el contribuyente solicitante debe comunicarlo, precisando la fecha de presentación, el nombre y cargo de la persona o la oficina a la que se realizó tal solicitud. Asimismo, se debe incluir una copia de dicha solicitud (incluyendo toda la documentación adjunta a esa presentación) a menos que el contenido de ambas solicitudes de PAM sea exactamente el mismo, en cuyo caso el Contribuyente debe incluir una declaración en ese sentido.

(Continúa)

(Continuación)

Concepto	Detalle
Solicitud en el extranjero y frente a otras autoridades	Si la Solicitud de PAM también se presentó a la autoridad competente del otro Estado contratante, el contribuyente solicitante debe comunicarlo, precisando la fecha de presentación, el nombre y cargo de la persona o la oficina a la que se realizó tal solicitud. Asimismo, se debe incluir una copia de dicha solicitud (incluyendo toda la documentación adjunta a esa presentación) a menos que el contenido de ambas solicitudes de PAM sea exactamente el mismo, en cuyo caso el Contribuyente debe incluir una declaración en ese sentido.
Petición de asistencia	Una explicación detallada de la naturaleza del beneficio o la acción solicitada en Perú o en el otro Estado Contratante con respecto a los asuntos planteados, con el objetivo de solucionar la tributación no conforme al Convenio.
Procedimientos administrativos o judiciales iniciados	Una declaración que describa los procedimientos judiciales o administrativos pertinentes iniciados en Perú que involucren al contribuyente y a las partes vinculadas respecto del asunto sometido al PAM (esto es, si se ha presentado un reclamo, apelación o demanda contencioso-administrativa u otra acción judicial en el Perú). De ser así, se deberá presentar una copia de dicho documento. Asimismo, precisar el estado del procedimiento y si se hubiera emitido alguna resolución o acto en relación al mismo, presentar copia del mismo.
Procedimientos administrativos o judiciales iniciados en el extranjero	Se deberá comunicar sobre la existencia de procedimientos iniciados en el extranjero, que involucran al contribuyente y a sus partes vinculadas, que verse sobre el mismo asunto para el cual se solicita el inicio del PAM.
Solicitud multianual	De ser el caso, los contribuyentes pueden solicitar una resolución anual o multianual (que cubra varios ejercicios gravables) de asuntos recurrentes a través del PAM, es decir, en los casos en los que la acción u omisión de la SUNAT generen tributación no conforme con las disposiciones del CDI en más de un ejercicio gravable, el Contribuyente podrá solicitar que el único PAM resuelva el conflicto para todos los ejercicios gravables en los que se vio afectado. Para ello, el contribuyente deberá proporcionar información que demuestre que todos los hechos y circunstancias relevantes son las mismas para cada uno de los años.
Autorización uso de información	Una declaración de que el contribuyente da su consentimiento para la revelación a la autoridad competente del otro Estado Contratante (con el nombre del Estado Contratante expresado específicamente) y al personal de esta autoridad competente, de la información incluida en la solicitud.
Poderes	Si resulta aplicable, originales de los poderes legales otorgados por el contribuyente.
Declaración de veracidad	La solicitud deberá contener una declaración que disponga que la información y/o documentación presentada es verdadera, correcta y completa.
Información adicional requerida para la aceptación o negación de la Solicitud	El contribuyente debe comprometerse a entregar a la SUNAT la información y/o documentación que ésta requiera, así como mantenerla actualizada respecto a cualquier cambio respecto a dicha información y/o documentación.

f) Respecto al plazo para aceptar o denegar una solicitud de inicio de PAM, así como la posibilidad del contribuyente de subsanar deficiencias en caso de una denegatoria y cuál sería el plazo para dicha subsanación

Una vez presentada la solicitud, existe incertidumbre respecto a cuál es el plazo en el cual la SUNAT tendría que determinar la aceptación o denegatoria de acceso al PAM. Asimismo, si la solicitud fuera negada, ¿en base a qué

razones efectuaría tal denegatoria?, ¿existe o no, en dicho caso, la posibilidad de que el contribuyente subsane de alguna manera las deficiencias informadas? Y, ¿cuál sería el plazo del contribuyente para subsanar?

Así, por ejemplo, en cuanto al plazo que tienen la autoridad competente para determinar la procedencia o no de una solicitud al PAM, consideramos que este plazo no debe ser largo, en cuyo caso, nos inclinamos por considerar como plazo máximo aquél previsto por las legislaciones de Colombia y/o Chile, esto es, noventa (90) días calendarios y/o tres (3) meses, respectivamente, para notificar al contribuyente sobre la aceptación o no de la solicitud.

Ahora bien, en caso se deniegue la solicitud, debería existir una debida motivación que fundamente dicha decisión y, en la medida que aplique, la posibilidad de permitir al contribuyente subsanar cualquier omisión que haya determinado dicha denegatoria. El plazo que se prevea en la legislación peruana para dicha subsanación debiera ser razonable. No consideramos adecuado optar por el plazo previsto por México, pues es un plazo muy corto (esto es, 10 días hábiles).

Creemos conveniente prever un plazo largo que permita al contribuyente subsanar adecuadamente las deficiencias, más aun considerando que es principal interés del contribuyente que el procedimiento se resuelva, por beneficio propio, en cuyo caso es más que probable que procurará presentar la documentación en el menor plazo posible para así obtener una solución del caso a la brevedad posible. Así, se podría tomar como referencia el plazo por España (esto es, de 3 meses), por Colombia (45 días calendario) o Chile (2 meses). Ello, reiteramos, bajo la previsión de que éstos son plazos máximos y que el contribuyente podría presentar la documentación en un plazo menor.

Ahora bien, en todos los países referidos se ha recogido mediante su regulación una lista de supuestos por los cuales se denegaría el inicio al PAM (esto es, supuestos de inadmisibilidad), para que sea información tomada en cuenta por los contribuyentes al momento de solicitar el inicio del procedimiento.

De igual modo consideramos se debe prever en la legislación interna peruana una lista enunciativa de los principales motivos por los cuales podría denegarse la admisión del PAM, a efectos de que sea tomado en cuenta por los contribuyentes al momento de presentar sus solicitudes, evitando así inadmisibilidades que retrasen el procedimiento.

Entre dichos motivos se podrían considerar los siguientes, a modo de referencia:

- Cuando el contribuyente no tiene derecho al beneficio o la salvaguardia del convenio en cuestión, ni a la asistencia solicitada, por ejemplo, en caso de que el término para la presentación haya expirado en virtud del convenio respectivo;
- El contribuyente no proporciona información completa y precisa o ha incurrido en algún tipo de fraude o declaración engañosa en la información suministrada;
- La situación que da lugar a la solicitud está fuera del ámbito personal o territorial de la aplicación del convenio relevante.
- Cuando la solicitud haya sido presentada por una persona no legitimada;
- Cuando la solicitud no se encuentre cubierta por el Convenio respectivo, en atención, por ejemplo, a la materia y/o a la vigencia del mismo;
- Cuando la solicitud se refiera a una cuestión que ya fue conocida en otro PAM iniciado con anterioridad por el mismo contribuyente y el caso se haya cerrado habiéndose o no alcanzado acuerdo entre las autoridades competentes; o,
- Cuando el requerimiento de subsanación de la información y de completar la documentación no haya sido contestado en plazo o habiendo sido contestado en plazo, no se entienda subsanada la información o aportada la documentación requerida.

Entiéndase que se trata de supuestos enunciativos. Sin embargo, en todo caso, la denegatoria al acceso al PAM deberá encontrarse siempre

debidamente justificada y motivada, toda vez que dicha denegatoria sería definitiva, sin que contra ella proceda recurso alguno. En ese sentido se han pronunciado las regulaciones internas de Colombia y Chile, a modo de ejemplo, y consideramos adecuado que lo mismo se determine mediante regulación interna peruana.

Otro aspecto interesante, relacionado a la admisibilidad del PAM es que, tanto Colombia como Chile han determinado que, en casos en que las autoridades competentes de estos países consideren inadmisibile la solicitud al PAM, notifiquen de esta inadmisibilidad a la otra autoridad competente, a fin de que esta autoridad pueda emitir alguna opinión, que deberá ser analizada a su vez por las autoridades competentes de Colombia y Chile, según sea el caso. Consideramos adecuado que una regulación similar se prevea en el Perú, a fin de permitir a la autoridad competente del otro Estado involucrado pueda pronunciar también opinión respecto a la admisibilidad o no del PAM.

Concordamos que, en caso de la declaración de inadmisibilidad del inicio al PAM por parte de la SUNAT, esta decisión debería ser informada a la autoridad competente del otro Estado para consultar su opinión sobre dicha admisibilidad, en aras de procurar resolver efectivamente los casos de doble imposición contrarias a los CDI.

g) Respecto a la relación entre el PAM y los procedimientos / procesos internos en curso

Una de las principales interrogantes que deben encontrarse debidamente reguladas mediante la legislación interna, está referida a determinar cuál es relación entre el PAM y los procedimientos o procesos internos en curso que versen sobre la misma materia. Si bien, en base a una estricta aplicación del CDI, se faculta a los Estados a revisar los casos de doble imposición mediante el PAM, con independencia de cualquier procedimiento interno en curso, el hecho de una falta regulación interna resta eficacia al PAM.

Al respecto, puede optarse por distintas posibilidades para regular internamente esta materia mediante la legislación interna. Así, por ejemplo,

podría darse prevalencia al PAM sobre otros recursos (en el sentido que, de iniciarse un PAM se suspenda o concluya el procedimiento interno en curso) o darse prevalencia al procedimiento interno sobre el PAM (en el sentido que se disponga que la autoridad competente se inhiba de pronunciarse sobre el PAM en tanto el procedimiento interno no se concluya).

Con relación a este aspecto, en los países bajo referencia se ha optado por dar prevalencia al PAM, conforme se aprecia del siguiente cuadro comparativo:



Tabla 2.2*Regulación en otros países de la relación entre los procedimientos o procesos internos y el PAM*

País	Recursos administrativos	Recursos judiciales
		Prevalece el PAM: El contribuyente debe desistirse del proceso en un plazo máximo de 15 días hábiles siguientes a la notificación de la aceptación de la solicitud.
Colombia	Prevalece el PAM: El contribuyente debe desistirse de los recursos administrativos en el plazo de 15 días calendario.	<p>Únicamente se puede presentar la solicitud del PAM antes de que el juez competente de Colombia emita una decisión judicial final (de última instancia) sobre el asunto.</p> <p>Si la solicitud involucra un periodo gravable en el que se ha proferido una decisión judicial final, la autoridad competente de Colombia solo considerará la solicitud de asistencia de un contribuyente para aliviar la doble tributación en el Estado Contratante extranjero, pero no desmejorará la situación del contribuyente según lo determinado por la decisión judicial final.</p>
Chile	Prevalece el PAM: La presentación de una solicitud de acceso al PAM inhibirá al Servicio de Impuestos Internos de conocer o seguir conociendo respecto de cualquier otro medio de impugnación o solicitud administrativa sobre la misma materia objeto de la solicitud, hasta que el resultado del PAM sea notificado al contribuyente.	<p>Prevalece la acción judicial: Si respecto de un acto administrativo se deduce acción judicial por el contribuyente, mientras la referida acción se encuentre pendiente de resolver o mientras el contribuyente no se desista de ella, la autoridad competente de Chile debe inhibirse de resolver la solicitud de PAM que contenga la misma causa de pedir y se funde en los mismos antecedentes presentados previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional.</p> <p>Sin embargo, la autoridad competente podrá analizar preliminarmente el caso y comunicar a la otra autoridad competente sus conclusiones preliminares, debiendo tener presente que para otorgar o alcanzar una solución unilateral o bilateral, según corresponda, el contribuyente debe desistirse previamente de la acción judicial.</p>
México	Prevalece la decisión judicial: No será procedente la solicitud de inicio del PAM cuando la materia de la solicitud de inicio de procedimiento amistoso hubiera sido resuelta en definitiva en un recurso de revocación o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.	No precisa.
España	Prevalece el PAM: En caso de que se simultanee un PAM con un procedimiento de revisión interno, se suspenderá este último, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del PAM, hasta la finalización de este último.	Prevalece la decisión judicial: Los acuerdos de no eliminar la doble imposición podrán fundamentarse, entre otros motivos, cuando haya una sentencia firme de un tribunal español u otra decisión equivalente de un tribunal de otro Estado afectado.

Ahora bien, creemos conveniente adoptar en el Perú una regulación completa que permita a los contribuyentes conocer claramente cuáles son las implicancias de solicitar el inicio del PAM y qué relación o efectos tendría este mecanismo con los procedimientos internos administrativos y/o judiciales en curso. En nuestra opinión, ante la falta de regulación, un PAM sería procedente, independientemente de los recursos previstos por el derecho interno y consideramos que, de llegarse a un acuerdo mediante un PAM, dada la fuerza de los tratados sobre la legislación interna, éstos deberían prevalecer. Sin embargo, tal como hemos adelantado, el hecho de que este aspecto no se encuentre expresamente regulado mediante la legislación interna, resta de eficacia al PAM.

Por tanto, consideramos conveniente que nuestra legislación interna reconozca expresamente la prevalencia del PAM sobre los procedimientos internos en curso, según las siguientes reglas:

- i) En caso se solicite el inicio del PAM por una cuestión que es materia de un procedimiento interno, de índole administrativo o judicial, éste último debe suspenderse hasta que el resultado del PAM sea notificado al contribuyente. En caso el resultado del PAM consista en una solución unilateral o bilateral, el contribuyente podrá aceptar o no la decisión del PAM. Si la aceptara, deberá desistirse de los procedimientos internos en curso. Si no aceptara la decisión del PAM o si no se hubiera llegado a solución alguna mediante el PAM, se podrán retomar los procedimientos internos en curso.
- ii) En caso de existir un pronunciamiento administrativo o judicial firme respecto a la misma materia sometida al PAM, la autoridad competente en Perú (representada por la SUNAT) solo considerará la solicitud de asistencia al PAM para aliviar la doble tributación en el otro Estado involucrado, respetándose lo resuelto mediante decisión administrativa o judicial que haya quedado firme.

Bajo nuestra propuesta, volviendo al caso hipotético planteado, al haber iniciado SDV Corea un procedimiento tributario contra la resolución que resuelve improcedente la devolución, que se encuentre en curso a la fecha de solicitud de inicio del PAM, dicho procedimiento interno tendría que suspenderse, hasta que concluya el PAM, ya sea mediante una solución del caso (unilateral o bilateral) o cuando se determine la imposibilidad de llegar a un acuerdo mediante el PAM. Lo mismo ocurriría si el caso se encontrara siendo evaluado en instancia judicial.

Sin embargo, si ya existiera un pronunciamiento administrativo o judicial firme que reconozca la procedencia del pago del IR en el Perú como consecuencia de la venta de las acciones, solo se debería considerar la solicitud de asistencia al PAM para aliviar la doble tributación en el otro Estado involucrado, de ser el caso, a fin de no contravenir lo resuelto mediante el precedente administrativo y/o judicial.

h) Respetto a la relación entre el PAM y el cobro coactivo de deudas tributarias

En relación a este aspecto, creemos imprescindible que mediante regulación interna se disponga que la aceptación de la solicitud para el inicio del PAM por parte de la autoridad competente, suspende cualquier acción administrativa destinada a efectuar el cobro de la deuda materia de revisión mediante el PAM. Así, la existencia de un PAM sobre alguna deuda debe ser un supuesto de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva.

En ese sentido se regula este aspecto en las legislaciones internas de Colombia, Chile y España, en virtud a las cuales, las Administraciones Tributarias suspenderán las acciones de cobro coactivo de las deudas que están siendo revisadas mediante un PAM.

Efectivamente, creemos que ello es lo más conveniente, toda vez que mediante el PAM se podría llegar a determinar que el contribuyente no debía encontrarse sujeto a tributación que origine dicho pago, ocasionándole un perjuicio financiero.

i) Respeto a los efectos de la decisión adoptada mediante el PAM

En nuestra opinión, la decisión que se adopta mediante el PAM (ya sea que se determine unilateralmente por parte de la SUNAT o de manera bilateral, mediante acuerdo con la autoridad competente del otro Estado) debe ser un acto no susceptible de ser impugnado. A fin de que la decisión adoptada quede firme y pueda ser implementada, concordamos en que debe ser previamente aceptada por el contribuyente.

Ello en concordancia con lo regulado mediante la legislación de Colombia, según la cual:

Los acuerdos alcanzados entre la ACC y la Autoridad Competente Extranjera en un MAP, tendrán la misma naturaleza jurídica y los mismos efectos que los fallos judiciales definitivos, por lo cual prestarán mérito ejecutivo y no serán susceptibles de recurso alguno. Por lo tanto, el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes es definitivo y no es susceptible de revisión administrativa o judicial posterior. (Resolución 000085, Artículo 25, 2020)

Al respecto, cabe considerar que el resultado del PAM, siempre que sea aceptado por el contribuyente, tendría que ser vinculante para este. No constituye, sin embargo, un precedente de carácter vinculante para las autoridades administrativas o judiciales, más allá de que pueda tomarse como referente al momento de resolverse las controversias, como sucede con la doctrina y jurisprudencia no vinculante.

Ahora bien, en cuanto a la implementación, ésta debería ser realizada por la SUNAT, previo desistimiento del contribuyente de cualquier procedimiento administrativo o judicial en curso relativo a la misma materia que ha sido objeto de pronunciamiento mediante el PAM.

Asimismo, la decisión debería poder ser implementada en cualquier momento, independientemente del periodo de prescripción previsto en la legislación interna. Ello debe ser así, en nuestra opinión, toda vez que, cualquier decisión o acuerdo adoptado mediante un PAM, cuya finalidad

última es evitar la doble imposición, objetivo principal de un tratado internacional en vigencia, debe prevalecer sobre cualquier limitación temporal determinada por la regulación interna, tal como ha sido previsto por la legislación de Colombia y Chile

En virtud a lo resuelto mediante el PAM – en caso llegar a una decisión unilateral o acuerdo, según sea el caso -, se tendría que modificar o revocar, según corresponda, cualquier determinación previa en contrario que se hubiera efectuado en relación a la deuda materia del acuerdo, siempre que no haya sido materia de una resolución administrativa o judicial que haya quedado firme.

Así, se tendría que determinar si corresponde algún cobro por deuda tributaria o si, por el contrario, corresponde una devolución por concepto de pagos indebidos y/o en exceso que hubieran devenido por la determinación previa efectuada por la SUNAT y que fue sometida al PAM.

CAPÍTULO III: PROPUESTA NORMATIVA PARA LA REGULACIÓN DEL PAM EN EL PERÚ

A fin de contrarrestar la problemática de la aplicación del PAM identificada en el Capítulo II del presente trabajo de investigación, mediante el presente Capítulo III proponemos los siguientes cambios normativos en el Perú, a fin de que existan normas internas que regulen de forma apropiada el PAM, tomando en consideración los CDI suscritos por el Perú, los comentarios al artículo 25 del Modelo OCDE, el artículo 16 del MLI, la Acción 14 de BEPS, el MEMAP y la legislación interna que regula el PAM en otros países (esto es, Chile, Colombia, México y España):

3.1 Propuesta de principales aspectos para la regulación del PAM en Perú

a) Alcance

La finalidad es regular el PAM previsto en los CDI, así como suministrar lineamientos para la obtención de asistencia por parte de la Autoridad Competente de Perú, con el objeto de resolver situaciones en las que los contribuyentes puedan estar sujetos a tributación que no esté conforme con las disposiciones del CDI respectivo, incluyendo situaciones de doble imposición, así como para pedir aclaraciones en relación con el alcance del CDI.

b) Definiciones

Se propone que se incorporen las siguientes definiciones principales:

- Autoridad Competente de Perú o ACP: La Autoridad Competente de Perú o ACP para desarrollar el PAM es el Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de la SUNAT, en concordancia con la Resolución Ministerial No. 383-2021-EF.
- El Superintendente podrá ser asistido y asesorado por el área especializada de fiscalidad internacional a ser creada con estos fines, a fin de que se mantenga una independencia respecto del área que emitió el acto

administrativo que constituye una medida que implica o pueda implicar una imposición no conforme con el citado CDI.

- **Autoridad(es) Competente(s) de otro(s) Estado(s) o AC del otro Estado:** Se refiere a las Autoridades Competentes de otros países con los cuales Perú ha suscrito un CDI.
- **Contribuyente:** Se refiere a la persona o entidad que se encuentra comprendida en el alcance de los CDI suscritos y vigentes por el Perú, que solicita la asistencia de la ACP.
- **Convenio o CDI:** Se refiere a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal suscritos por el Perú.
- **Procedimiento de Acuerdo Mutuo o PAM:** Hace referencia al mecanismo de resolución de controversias contenido en los CDI celebrados por el Perú, el cual constituye un procedimiento independiente de los recursos impugnatorios establecidos en el Decreto Legislativo No. 816 que regula el Código Tributario y en la Ley No. 27584 que regula el Proceso Contencioso Administrativo. Este mecanismo permite a la ACP resolver las controversias o dificultades en la interpretación o aplicación de los CDI de manera consensuada con las Autoridades Competentes de otros Estados Contratantes, a fin de evitar situaciones de doble imposición contraria a los CDI.

c) Titularidad de la acción

De conformidad con los CDI suscritos por el Perú, será titular de la acción para solicitar un PAM a la AC, independientemente de los recursos impugnatorios establecidos en el Código Tributario y de la Ley N° 27584 – Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo (DCA), cualquier persona comprendida en el citado CDI que sea residente de Perú, que considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o puedan implicar una imposición no conforme con el citado CDI o, si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo sobre No Discriminación del citado CDI, y la persona cubierta por dicho párrafo fuese nacional de Perú. En estos casos, el titular de la acción podrá someter su solicitud ante la AC de Perú.

Si un contribuyente se convierte en residente del otro Estado Contratante en forma posterior a la imposición que considera no acorde al respectivo CDI, deberá presentar su solicitud de PAM en el Estado del que era residente durante el periodo en que la imposición fue efectuada.

El contribuyente no tendrá participación en las negociaciones entre los Estados contratantes, salvo para efectuar aclaraciones a solicitud de éstos y entregar información que la AC solicite durante el PAM. Sin embargo, tendrá derecho de aceptar o no el acuerdo a que lleguen las AC en el PAM.

d) Ámbito de aplicación

Respecto del ámbito de aplicación se indicará que un contribuyente podrá iniciar la solicitud del PAM si considera que la actividad o el acto administrativo de la administración tributaria peruana o la autoridad competente del otro Estado involucrado lo someten a una tributación no conforme con un CDI.

Así se sugiere la incorporación de una lista enunciativa de los casos que pueden generar una tributación no conforme con el CDI y, que, por tanto, puede habilitar el inicio del PAM, tales como:

- **Determinación de residencia:** Cuando en virtud del derecho interno del Perú y del Estado con el cual se ha suscrito un CDI, se considera que un contribuyente es residente de ambos Estados contratantes para efectos del mismo. En caso no se resuelva esta situación, podría someterse al contribuyente a una doble imposición, no conforme con el CDI, tributando por la renta en ambos países.
- De esta manera, el inicio del PAM tendrá como finalidad que las autoridades competentes inicien las comunicaciones respecto de la aplicación de las normas de desempate recogidas en la disposición sobre residencia del respectivo CDI.
- **Ajuste de precios de transferencia:** Tratándose de ajustes de precios de transferencia, en cuyo caso se pueden diferenciar los siguientes supuestos:

- i) Un contribuyente está sujeto a una diferencia de impuesto en un país con el cual Perú ha suscrito un CDI, por razón de un ajuste de precios de transferencia por operaciones con una parte relacionada en Perú. Esta última parte podrá solicitar a la autoridad competente peruana que aborde esta situación de doble tributación económica con la autoridad competente del otro país, a fin de lograr consenso respecto al ajuste de precios de transferencia practicado en ese país y, en definitiva, si el respectivo CDI lo establece, permitir el ajuste correspondiente sobre su renta para impedir una doble imposición económica.
- ii) Un contribuyente residente de Perú está sujeto a una diferencia de impuesto en el país, por razón de un ajuste de precios de transferencia por operaciones con una parte relacionada residente en otro Estado Contratante. El contribuyente residente de Perú podrá solicitar a la autoridad competente de Perú que reduzca o elimine el ajuste y/o que aborde esta situación de doble tributación económica con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de lograr consenso respecto al ajuste de precios de transferencia practicado en el país y, en definitiva, la autoridad competente del otro Estado Contratante permita el ajuste correspondiente sobre la renta de la parte relacionada para impedir una doble imposición económica.
- Retención en la fuente: Cuando un contribuyente residente en Perú considera que el otro Estado con el cual Perú ha suscrito un CDI ha aplicado una retención, a un pago que se le ha realizado, no conforme con el respectivo CDI, en cuyo caso el contribuyente de Perú podrá solicitar a la ACP que aborde el caso con la autoridad competente del otro Estado involucrado.
 - Atribución de rentas al EP: Cuando un contribuyente residente de Perú, que desarrolla una actividad empresarial por medio de un EP situado en un país con el cual Perú ha suscrito un CDI, está sujeto a una diferencia de impuesto por razón de un ajuste practicado por ese país en dicho país respecto a la atribución de rentas o beneficios al establecimiento permanente. Si el contribuyente no esté conforme con el ajuste, podrá

solicitar asistencia a la ACP para que aborde el caso con la autoridad competente del otro Estado.

- **Determinación de la existencia de un EP:** Cuando un contribuyente de Perú cuyas rentas derivadas del ejercicio de una actividad económica en un país con el cual se ha suscrito un CDI, está sujeta a imposición en Perú en razón de su residencia o domicilio, así como también sujeta a imposición en el otro Estado contratante por las rentas obtenidas, aun cuando no se habría configurado un EP según los términos del CDI.
- **Aplicación de disposiciones antiabuso (artículos de limitación de los beneficios, test de propósito principal, y disposiciones antiabuso de la legislación nacional):** Cuando un contribuyente residente en Perú considera que se le está negando la aplicación de un beneficio del CDI, ya sea por Perú o por el otro Estado contratante, en virtud a una aplicación indebida de cláusulas “antiabuso”, podrá solicitar la asistencia de la APC para que aborde el caso con la autoridad competente del otro Estado.

e) Formas de notificación en el PAM

La AC peruana deberá utilizar las formas de notificación previstas en el artículo 104 del Código Tributario para efectos de notificar las comunicaciones establecidas en el PAM.

f) Plazo para presentar una solicitud de PAM

La solicitud para acceder al PAM deberá presentarse por el contribuyente dentro del plazo establecido en el respectivo CDI. Sin embargo, si este no señala plazo alguno, la solicitud debe presentarse en el plazo de tres (3) años contados a partir de la fecha en que se notifique la medida de uno de los Estados contratantes que el contribuyente considere como una imposición no conforme con las disposiciones del CDI.

g) Respecto al plazo para aceptar o denegar una solicitud de inicio de PAM

Cuando la solicitud de acceso al PAM presentada por el contribuyente contenga toda la información y documentación requerida, la ACP deberá pronunciarse y notificar al contribuyente sobre la aceptación o no de dicha

solicitud dentro del plazo de 60 días hábiles contado desde que el contribuyente la presentó de manera completa.

La ACP no aceptará la solicitud del PAM en los siguientes casos:

- Cuando la solicitud del PAM se ha presentado de forma extemporánea.
- Cuando la solicitud no se encuentre cubierto por el CDI respectivo, en función a la materia y/o a la vigencia del mismo.
- El contribuyente no proporciona información completa y precisa o ha incurrido en algún tipo de fraude o declaración engañosa en la información suministrada
- El contribuyente no sustente adecuadamente su petición, esto es, no se manifieste expresamente en qué consiste la contravención al CDI, no mencione la norma jurídica o parte relevante de la misma que se considere transgredidos, así como no defina la interpretación que en opinión del contribuyente debiera darse para la aplicación de la norma jurídica respectiva.
- La materia de la solicitud de inicio de PAM fue resuelta previamente en otro PAM solicitado por el mismo contribuyente o una parte relacionada de dicho contribuyente, respecto al mismo impuesto, ejercicio fiscal, los mismos hechos y mismas circunstancias, y respecto de la misma norma o parte relevante de la misma tratado para evitar la doble tributación aplicable.

En el evento en que se niegue la solicitud, se le comunicarán al contribuyente los motivos en los que se fundamenta la ACP para dicha denegatoria y se le otorgará un plazo para subsanar, de corresponder, las deficiencias informadas (solicitando al contribuyente que aclare o complete su solicitud, en los casos que corresponda). El plazo para subsanar debería ser de cuarenta y cinco (45) días hábiles, pudiendo el contribuyente subsanar antes del vencimiento de dicho plazo. En caso el contribuyente no subsane el plazo otorgado, la solicitud al PAM será declarada inadmisibile.

En los casos en los cuales la solicitud sea considerada inadmisibile, la ACP deberá comunicar de manera automática su decisión de no aceptar el

PAM a la AC del otro Estado contratante, con la finalidad de que emita un pronunciamiento sobre tal negación. De no recibirse una respuesta de la AC del otro Estado, dentro del plazo indicado en la notificación, que no podrá ser menor a 30 días hábiles contados desde el día siguiente a su notificación, la solicitud al PAM será declarada inadmisibile. En caso de recibirse una respuesta en el plazo indicado, la ACP analizará la respuesta recibida a fin de determinar la admisibilidad o inadmisibilidad, para lo cual tendrá un plazo de quince (15) días hábiles. Contra la inadmisibilidad que declare la ACP no procede recurso alguno.

Declarada la admisibilidad de acceso al PAM, la ACP deberá determinar si la solicitud del contribuyente le parece fundada, en base a un examen de fondo de la cuestión con el objeto de determinar si la imposición en ambos Estados contratantes es consistente con las disposiciones del CDI respectivo.

h) Suspensión del procedimiento de cobranza coactiva

La presentación de la solicitud del PAM suspende cualquier procedimiento de cobranza coactiva en curso, a que se refiere el Título II del Libro III del Código Tributario, que exista respecto a la deuda tributaria sometida al PAM, hasta que se declare su inadmisibilidad u ocurra la terminación del PAM. Si una parte de la deuda tributaria materia de cobranza no es parte del análisis del PAM, por esa porción no se suspenderá el procedimiento de cobranza coactiva.

i) Suspensión del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda materia de PAM

La presentación de la solicitud del PAM produce asimismo la suspensión del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago a que se refiere el inciso e) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario, solo respecto de la deuda tributaria vinculada a la solicitud del PAM, hasta que se declare su inadmisibilidad u ocurra la terminación del PAM.

j) Suspensión del plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de pago indebido o en exceso vinculado a la deuda materia de PAM.

La presentación de la solicitud del PAM produce también la suspensión del plazo de prescripción de la acción del contribuyente para solicitar la devolución de pagos indebidos y/o en exceso, vinculados a la deuda materia de PAM, durante la tramitación del PAM, hasta que se declare su inadmisibilidad u ocurra la terminación del PAM.

k) Interacción con los procedimientos impugnatorios administrativos y judiciales

No constituye requisito para presentar una solicitud de PAM, agotar o desistirse de los recursos impugnatorios establecidos en el Código Tributario y la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, vinculados a la materia objeto de la solicitud del PAM, los que deberán interponerse en los plazos establecidos en el mismo.

En caso se solicite el inicio del PAM por una cuestión que es materia de un procedimiento interno, de índole administrativo o judicial, éste último se suspenderá desde la presentación de la solicitud hasta que la misma sea declarada inadmisibile u ocurra su terminación. En caso el resultado del PAM consista en una solución unilateral o bilateral, el contribuyente podrá aceptar o no la decisión del PAM. Si la aceptara, deberá desistirse de los procedimientos internos en curso que versan sobre la misma materia. Si no aceptara la decisión del PAM o si no se hubiera llegado a solución alguna mediante el PAM, se podrán retomar los procedimientos internos en curso.

En caso de existir un pronunciamiento administrativo o judicial firme respecto a la misma materia sometida al PAM, la ACP solo considerará la solicitud de asistencia al PAM para aliviar la doble tributación en el otro Estado involucrado, de ser el caso, respetándose lo resuelto mediante decisión administrativo o judicial firme.

1) Modalidad para eliminar la imposición no conforme con el CDI

Si a la ACP le parece fundado lo alegado por el contribuyente en el sentido que existe una medida que implica una imposición no conforme con el CDI, puede resolver la solicitud de las siguientes maneras:

- **Unilateral:** Cuando la ACP considere que puede, por sí misma, eliminar la imposición no conforme con el CDI respectivo, en cuyo caso deberá notificar al contribuyente y a la AC del otro Estado contratante sobre su decisión.
- **Bilateral:** Cuando la ACP considere que la imposición impugnada por el contribuyente no es imputable a medidas adoptadas por el Estado peruano y considere que es necesario negociar y procurar un acuerdo con la AC del otro Estado Contratante para eliminar la imposición no conforme con el CDI respectivo, deberá notificar su posición respecto a la cuestión planteada en la solicitud del PAM a la AC del otro Estado Contratante, gestionar las reuniones y/o comunicaciones con esta última a efectos de llegar a un acuerdo que elimine la imposición no conforme con el citado CDI.

Las AC darán por terminado el PAM, habiendo alcanzado o no un acuerdo para eliminar la imposición no conforme al CDI respectivo o, habiendo acordado que el caso planteado en la solicitud del contribuyente no corresponde a un caso de imposición no conforme al CDI respectivo. La AC peruana notificará el citado acuerdo al contribuyente.

En caso el resultado del PAM consista en una solución unilateral o bilateral, el contribuyente podrá aceptar o no la decisión del PAM. El plazo para aceptar o denegar la solicitud será de treinta (30) días hábiles.

Si el contribuyente aceptara la decisión arribada mediante el PAM, deberá desistirse de los procedimientos internos en curso.

Si el contribuyente no aceptara la decisión del PAM o si ocurre su terminación (por ejemplo, por no haberse llegado a solución o acuerdo alguno en virtud del PAM), se retomará el curso de los procedimientos internos en curso y que se encontraban suspendidos como consecuencia de la solicitud al PAM.

m) Naturaleza e implementación de la decisión del PAM

Las decisiones o acuerdos adoptados por la ACP en virtud del PAM que sean aceptados por el contribuyente, tendrán la misma naturaleza jurídica y tratamiento que un fallo judicial definitivo, por lo cual prestarán mérito ejecutivo, no serán susceptibles de recurso alguno, y podrán ser implementados en cualquier momento independientemente del período de prescripción establecido para las declaraciones pertinentes.

Contra las decisiones o acuerdos adoptados por la ACP en virtud del PAM no procede recurso impugnatorio alguno. Sin embargo, en los casos previstos por los CDI, se podría someter el caso a arbitraje, de corresponder.

n) Implementación del pronunciamiento unilateral o del acuerdo en el PAM

Una vez aceptada la decisión adoptada mediante el PAM por el contribuyente, su implementación debe efectuarse por parte de la Administración Tributaria de manera inmediata.

o) Desistimiento del PAM

El contribuyente podrá desistirse de la solicitud del PAM en cualquier momento, antes de que se le notifique el pronunciamiento unilateral o el acuerdo con el cual se concluye el PAM. El desistimiento será aceptado de manera incondicional y notificado a la AC del otro Estado contratante.

p) Terminación del PAM

El PAM terminará cuando se produzca cualquiera de las siguientes situaciones:

- Desistimiento del contribuyente del PAM;
- Solución unilateral del caso por parte de la ACP;
- Acuerdo entre la ACP y la AC del otro Estado contratante;
- Falta de una solución unilateral por la ACP, o falta de acuerdo entre la ACP y la AC del otro Estado contratante.

q) Contenido de la solicitud al PAM

La solicitud al PAM deberá contener como mínimo la siguiente información / documentación:

- Identificación del contribuyente: Nombre, domicilio en el país, número de Registro Único de Contribuyente (RUC), número de Documento Nacional de Identidad (DNI) del contribuyente o representante legal, poder vigente del representante legal que lo faculte a solicitar un PAM.
- Antecedentes del caso: Descripción detallada de los hechos pertinentes al caso, tales como identificación de la medida considerada no conforme a las disposiciones del CDI; las cuantías en cuestión; así como las relaciones u operaciones entre las personas involucradas en las transacciones objeto de la solicitud. Siendo necesario acompañar la documentación de respaldo de tales hechos.
- CDI aplicable: Nombre del CDI aplicable y la identificación de los artículos pertinentes del CDI que se transgreden por efecto de la medida que implica una imposición no conforme con el CDI, así como los fundamentos de la posición del contribuyente.
- Ejercicios fiscales: Detalle de los ejercicios o periodos fiscales vinculados a la imposición no conforme con el CDI.
- Solicitud de PAM ante la AC del otro Estado Contratante: En caso de precios de transferencias, se indicará si se presentó o presentará por parte del contribuyente o de su parte vinculada una solicitud de PAM ante la AC del otro Estado Contratante que se encuentra vinculada a la solicitud del contribuyente respecto al mismo caso de precios de transferencia.
- Recursos impugnatorios: Se indicará en la solicitud si se presentó algún recurso impugnatorio administrativo y/o judicial en el país vinculada a la solicitud del PAM, así se indicará el estado de dicho procedimiento impugnatorio. En caso de precios de transferencia, adicionalmente, si la parte vinculada presentó algún recurso impugnatorio en el extranjero.
- Declaración de buena fe: Declaración por parte del contribuyente que toda la información y documentación presentada es verdadera y que el contribuyente presentará oportunamente a los requerimientos de información o documentación que surja de la solicitud del PAM.

- Fecha y firma de la solicitud del PAM.

3.2 Aplicación de la propuesta al caso hipotético

Teniendo en consideración la propuesta planteada para la regulación del PAM en la legislación interna, las principales implicancias de dicha propuesta en el caso hipotético planteado en el Capítulo II del presente trabajo de investigación serían las siguientes:

- **Ámbito de aplicación del PAM:** El caso planteado constituye un supuesto habilitante para solicitar el inicio del PAM, al corresponder a una medida adoptada por el Estado Peruano que podría resultar contraria a las disposiciones del CDI Perú – Corea.
- **Titularidad de la acción:** SVD Corea tiene derecho a solicitar el inicio del PAM en virtud al CDI Perú – Corea, al tener la calidad de residente en Corea para efectos de dicho CDI.
- **Autoridad competente:** SVD Corea podría solicitar el inicio del PAM a la Autoridad Competente de Corea, ya que tiene la calidad de residente en Corea al momento de la transferencia de las acciones de SVD Perú. Bajo dicho escenario, Corea podría iniciar la segunda etapa del PAM, tomando contacto con la ACP para iniciar negociaciones y procurar la situación de doble imposición contraria al CDI Perú – Corea.
- **Plazo para presentar la solicitud de PAM:** El plazo que tiene SVD Perú, según CDI Perú - Corea, es de tres años contados desde la notificación de la medida que implique una imposición no conforme al CDI. En nuestra opinión, se debería computar desde la fecha en que la SUNAT notifica la resolución que resuelve declarar improcedente la solicitud de devolución, por lo que, la fecha hasta la cual se podría solicitar el inicio del PAM habría sido hasta el 15 de enero de 2019.
- **Consecuencias de la aceptación de la solicitud:** En caso la SUNAT haya aceptado la solicitud de inicio del PAM en el plazo de 60 días hábiles de presentada la solicitud, se verifican las siguientes consecuencias principales:

- SVD solo será requerido para presentar información respecto al caso en el PAM mas no será parte del mismo.
- Suspensión del plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución del pago indebido y/o en exceso, de corresponder.
- Suspensión del procedimiento interno (reclamación) y el plazo para resolver dicho procedimiento interno.
- Eliminación de la imposición no conforme al CDI: En el contexto de la etapa bilateral del PAM, la SUNAT debe procurar una resolución eficaz del caso, determinando si corresponde o no que SVD Corea haya tributado en el país un IR de no domiciliado por la venta de las acciones de la empresa peruana.
- Culminación del PAM: Si se llegara a una solución del caso, se debe notificar al contribuyente, a efectos de que éste acepte o no tal decisión en el plazo de 30 días hábiles, verificándose los siguientes supuestos:
 - El acuerdo no podrá ser objeto de impugnación administrativa o judicial.
 - Si SVD Corea no aceptara la decisión adoptada mediante el PAM se reanuda el procedimiento administrativo en curso, cuya suspensión operó en virtud al inicio del PAM.
 - Si SVD Corea aceptara la decisión adoptada mediante el PAM, deberá desistirse del procedimiento interno en curso y solicitará a SUNAT la implementación de la decisión adoptada mediante el PAM.

CONCLUSIONES

- El PAM es un mecanismo de solución de controversias, recogido en los CDI. Su finalidad es salvaguardar los derechos de los contribuyentes, a fin de que se cumpla el fin último de los CDI consistente en evitar la doble imposición (tanto jurídica como económica). Así, si un contribuyente considerase que algún acto o actuación por uno o ambos Estados contratantes generan una doble imposición contraria a los fines del CDI, podrá solicitar el inicio del PAM.
- Desde una perspectiva internacional, el PAM se encuentra recogido en el artículo 25 del Modelo OCDE. Al respecto, la OCDE desarrolló adicionalmente acciones (las denominadas Acción 14 y Acción 15 de BEPS), a fin de brindar lineamientos para una efectiva aplicación del PAM encaminada a evitar situaciones de doble imposición (Acción 14), así como el desarrollo de un instrumento multilateral (“MLI”) que modifique los CDI mediante una renegociación simultánea, a fin de que se incluya un articulado respecto al PAM que haga este instrumento más eficiente (Acción 15).
- En el Perú no existe a la fecha una regulación interna destinada a regular el PAM – a diferencia de otros países -, sino que únicamente su aplicación se encuentra recogida en los CDI celebrados por el Perú vigentes a la fecha.
- La falta de regulación interna genera una serie de problemáticas y dudas, entre ellas, cuáles son los supuestos habilitantes para iniciar el PAM, cuál es el plazo para presentar la solicitud, cuál es el formato de la solicitud y su contenido, cuál es el plazo para que la Autoridad Competente de Perú se pronuncie sobre la admisibilidad de la solicitud, si existe la posibilidad para subsanar deficiencias por parte del contribuyente y cuál es el plazo, cuál es la naturaleza del acuerdo adoptado (de ocurrir), cuál es la relación entre el PAM y los procedimientos / procesos internos en curso, qué ocurre si la deuda tributaria materia del PAM se encuentra en cobranza coactiva, entre otras cuestiones.
- Otros países como Colombia, Chile, México y España tienen una regulación interna del PAM, a través de la cual se procura dar solución a las principales problemáticas, entre otras las mencionadas en el párrafo precedente.

- Es imprescindible que el Perú apruebe asimismo una regulación interna del PAM, a fin de resolver las problemáticas que se puedan suscitar – o al menos las principales – en el desarrollo de dicho procedimiento, a fin de procurar dotar a este mecanismo de un mayor grado de eficacia, ello con miras a evitar situaciones de doble imposición contrarias a los CDI en los que es parte.
- Entre los principales aspectos que se proponen sean regulados mediante regulación interna, se plantean los siguientes:
 - La norma que regule el PAM en nuestro país debe considerar una lista enunciativa de los casos en los que podrían generar el inicio de un PAM al considerar una imposición no conforme con el CDI, como ajustes de precios de transferencia, determinación de residencia, retenciones en la fuente, determinación de EP, entre otros.
 - Es imprescindible que el personal involucrado en las revisiones / negociaciones del PAM guarden independencia e imparcialidad respecto del personal que emitió el acto que implica una disposición contraria al CDI materia de cuestionamiento mediante el PAM.
 - El PAM puede iniciarse con independencia de los recursos impugnatorios previstos en la legislación interna, por lo que se propone que la solicitud del PAM no implique el desistimiento de estos recursos impugnatorios, administrativos o judiciales, como ocurre usualmente en la legislación comparada, sino únicamente genere la suspensión de dichos procedimientos / procesos internos en trámite, los cuales podrían retomar su curso en casos de terminación del PAM sin una resolución eficaz.
 - De existir una decisión administrativo o judicial firme, respecto al fondo del asunto, mediante el PAM no se podría disponer en contra de la misma.
 - La solicitud del PAM debe suspender el plazo de prescripción de la acción para efectuar la cobranza coactiva de las deudas vinculadas al PAM, así como la prescripción de la acción del contribuyente para solicitar la devolución de cualquier pago que devenga en indebido o en exceso.
 - El acuerdo del PAM tendrá la naturaleza jurídica de una sentencia judicial firme y no podrá ser impugnado por ningún recurso administrativo o judicial y en caso,

el contribuyente solicite su implementación, deberá desistirse de los procedimientos que se suspendieron por el inicio del PAM vinculados a la materia del PAM.

- Contra la implementación del acuerdo no podrá ser oponible los plazos de prescripción recogidos en la legislación interna.



ABREVIATURAS

AC:	Autoridad(es) Competente(s)
ACP:	Autoridad Competente de Perú
BEPS:	Erosión a la base imponible y al traslado de beneficios
CDI:	Convenios para evitar la doble imposición
EP:	Establecimiento(s) permanente(s)
Foro MAP FTA:	Foro sobre Administración Tributaria del Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
IR:	Impuesto a la Renta
MEF:	Ministro de Economía y Finanzas
MEMAP:	Manual para la aplicación efectiva del Procedimiento Amistoso
MLI:	Instrumento Multilateral
OCDE:	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
PAM:	Procedimiento de Acuerdo Mutuo
PROCAMIS:	Procedimiento Amistoso
SUNAT:	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

REFERENCIAS

- Chirinos Sota, C. (2010). El procedimiento amistoso y el arbitraje obligatorio: Reflexiones en el contexto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados por el Perú. *Revista Foro Jurídico PUCP*, 11, 234-246.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18592>
- Chirinos Sota, C. E., & Díaz López, K. J. (2019). *La relación entre la CAG de derecho interno y las CAE de los CDI* [Tesis de Maestría, Universidad ESAN]. Repositorio Institucional de la Universidad ESAN.
<https://repositorio.esan.edu.pe/handle/20.500.12640/1724>
- Convención de Ginebra relativo al trato debido a los prisioneros de guerra, Artículo 27. 23 de mayo de 1969.
- Ferraras, J. A. (2017) La era post-BEPS: El Instrumento Multilateral y el Foro Inclusivo del paquete BEPS. El Plan de Acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea. En J. M. Almudi Cid, J. A. Ferreras Ferreras & P., Hernández González-Barreda (Coord.), *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios: (BEPS): G-20 OCDE y Unión Europea* (pp. 459-474). Thomson Reuters Aranzadi.
- Gómez-Requena, J. A. (2016). *La interpretación de los convenios de doble imposición. Estudio particular de nuevas rentas derivadas de la economía digital*.
<https://vlex.es/vid/interpretacion-convenios-doble-imposicion-900255936>
- Grossheim Barrientos, A. (2020). *El procedimiento amistoso en los convenios bilaterales suscritos por el Perú*. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/321_06_grossheim-1.pdf
- Instituto de Estudios Fiscales. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada*. (M. T. Brea Alonso, trad.). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Versión 2017. (Trabajo original publicado el 2017)
- Iriarte, A. (2017). *Los procedimientos amistosos en el derecho fiscal internacional propuesta para Argentina* [Tesis de doctorado, Universidad Complutense de Madrid.]. E-prints Complutense. Repositorio Institucional de la UCM.
<https://eprints.ucm.es/id/eprint/41073/1/T38336.pdf>
- Marín Elizalde, M. (2012). *El procedimiento mutuo amistoso en los convenios para evitar la doble imposición*. *Revista de Derecho Fiscal*, 6, 43-62.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3062/2711>
- Matos Vicuña, D. J. (2019). *A propósito de la reciente adhesión del Perú al Convenio Multilateral: ¿Qué nos espera?* [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio institucional de la Pontificia Universidad

Católica del Perú.

<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/17003>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2016). *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. OCDE.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2023). *Signatories and Parties to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. OCDE.
<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (s.f.). *Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. OCDE. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>
- Presidencia de la República del Perú. (2013). Resolución Legislativa 30140 de 2013. Convenio entre la República de Corea y la República del Perú para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta” y su Protocolo. Diario Oficial El Peruano del 26 de diciembre de 2013.
- Resolución 000085 de 2020. Por la cual se establece el Procedimiento de Mutuo Acuerdo - MAP en virtud de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y la elusión fiscal suscritos por Colombia Diario Oficial 21 de agosto de 2020
- Trujano Sandoval, O. F. (2012). *Aplicación práctica del procedimiento de acuerdo mutuo* [Tesis para obtener el grado académico de maestro en impuestos internacionales, Universidad Panamericana de México]. Repositorio Institucional Universidad Panamericana.
<https://scripta.up.edu.mx/handle/20.500.12552/2323>
- Zegarra J. (2017). *Planificación Transnacional agresiva y abuso de tratados: Herramientas de derecho interno y derecho internacional para contrarrestarlos en la era BEPS*. 9no Encuentro Regional Latinoamericano IFA 2017.
<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/0c774-ifa-2017-ponencia-ifa-2017-argentina-peru-juan-carlos-zegarra.pdf>
- Zornoza Pérez, J. J. (2017) El Convenio multilateral: un análisis preliminar. El Plan de Acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea. En J. M. Almudi Cid, J. A. Ferreras Ferreras & P., Hernández González-Barreda (Coord.), *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios: (BEPS): G-20 OCDE y Unión Europea* (pp. 475-512). Thomson Reuters Aranzadi.

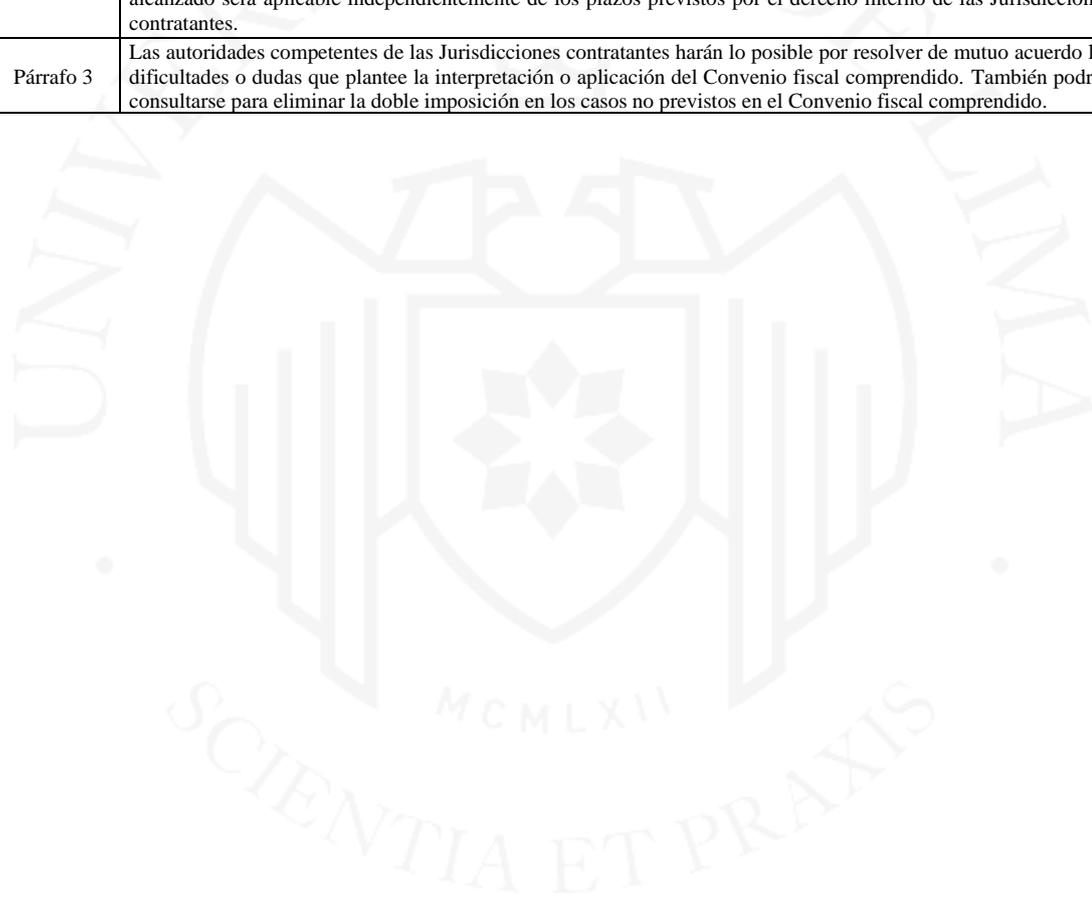


Anexo 1: Artículo 25 Modelo CDI OCDE

MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION DE OCDE	
Artículo	25
Encabezado	Procedimiento amistoso
Apartado 1	Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio.
Apartado 2	La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición no acorde al Convenio. El acuerdo que se alcance será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.
Apartado 3	Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.
Apartado 4	A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.
Apartado 5	Cuando, a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio, y b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso conforme a lo dispuesto en el apartado 2 en el plazo de dos años contados desde la fecha en la que ambas autoridades competentes hayan recibido toda la información requerida para abordarlo,
Apartado 6	Toda cuestión no resuelta relacionada con ese caso se someterá a arbitraje si la persona así lo solicita por escrito. Sin embargo, este sometimiento a arbitraje no podrá realizarse cuando un órgano jurisdiccional o administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que lleva a efecto la decisión arbitral, dicha decisión será vinculante para ambos Estados y se aplicará independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán el modo de aplicación de este apartado de común acuerdo.

Anexo 2: Cuadro de artículo 16 del MLI

CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS (MLI)	
Artículo	16
Encabezado	Procedimiento amistoso
Párrafo 1	Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esas Jurisdicciones contratantes, podrá someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido.
Párrafo 2	La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión de mutuo acuerdo con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio fiscal comprendido. El acuerdo alcanzado será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de las Jurisdicciones contratantes.
Párrafo 3	Las autoridades competentes de las Jurisdicciones contratantes harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio fiscal comprendido. También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio fiscal comprendido.



Anexo 3: Cuadro comparativo del artículo 25 de los CDI suscritos por el Perú

Nombre CDI Perú	Chile	México	Canadá	Brasil	Suiza	Portugal	Korea	Japón
No. Artículo	25	25	25	24	24	24	24	25
Encabezado	Procedimiento de acuerdo mutuo	Procedimiento de acuerdo mutuo	Procedimiento de acuerdo mutuo	Procedimiento de acuerdo mutuo	Procedimiento de acuerdo mutuo	Procedimiento amistoso	Procedimiento de acuerdo mutuo	Procedimiento de acuerdo mutuo
Apartado 1	<p>1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional.</p>	<p>1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24°, a la del Estado Contratante del que sea nacional.</p>	<p>1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha tributación. Para</p>	<p>1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos pro el Derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente. El caso deberá presentarse de acuerdo con los plazos establecidos en la respectiva legislación interna.</p>	<p>1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 23, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá</p>	<p>1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones de este Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 23, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la</p>	<p>1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas i por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden i implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 23, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la</p>	<p>1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la</p>

Nombre CDI Perú	Chile	México	Canadá	Brasil	Suiza	Portugal	Korea	Japón
		<u>El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de este Convenio.</u>	<u>ser admitida, la citada petición debe ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que implica una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio.</u>		<u>presentarse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones de este Convenio.</u>	<u>medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones de este Convenio.</u>	<u>medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones de este Convenio.</u>	<u>medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones de este Convenio.</u>
Apartado 2	2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.	2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.	2. La autoridad competente a que se refiere el párrafo 1, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.	2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.	2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.	2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. <u>El acuerdo será aplicable independientemente e de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes.</u>	2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. <u>El acuerdo será aplicable independientemente e de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes.</u>	2. La autoridad competente hará lo posible, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. <u>El acuerdo será aplicable independientemente e de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes.</u>

Nombre CDI Perú	Chile	México	Canadá	Brasil	Suiza	Portugal	Korea	Japón
								<u>los Estados Contratantes.</u>
Apartado 3	3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.	3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.	3. Un Estado Contratante no puede aumentar la base imponible de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna, y en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia.	3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.	3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver cualquier dificultad o duda que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. <u>También podrán consultarse para evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.</u>	3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver cualquier dificultad o duda que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.	3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes, harán lo posible por resolver cualquier dificultad o duda que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. <u>También podrán consultarse para evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.</u>	3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. <u>También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en este Convenio.</u>

Nombre CDI Perú	Chile	México	Canadá	Brasil	Suiza	Portugal	Korea	Japón
Apartado 4	4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.	4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.	4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.	4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.	4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente, <u>incluso a través de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes</u> , a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.	4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.	4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.	4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí, <u>incluso a través de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes</u> , a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores de este Artículo.
Apartado 5	5. Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, <u>ser sometido a arbitraje</u> . El procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que serán	N/A	5. Las autoridades de los Estado: Contratantes pueden hacer consultas entre ellas a efectos de la eliminación de la doble tributación <u>en los casos no previstos en el convenio</u> y pueden comunicarse directamente a efectos de la aplicación del Convenio.	N/A	N/A	N/A	N/A	

Nombre CDI Perú -	Chile	México	Canadá	Brasil	Suiza	Portugal	Korea	Japón
	intercambiadas a través de los canales diplomáticos.							
Apartado 6	N/A	N/A	6. Si surge cualquier dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del presente Convenio y no puede ser resuelta por las autoridades competentes de acuerdo con los apartados anteriores de este Artículo, el caso puede someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente por escrito acuerdan estar sujetos a la decisión del tribunal arbitral. El laudo arbitral sobre un caso en particular será vinculante para ambos Estados respecto a ese caso. El procedimiento será establecido mediante el intercambio de notas entre los	N/A	N/A	N/A	N/A	

Nombre CDI Perú	Chile	México	Canadá	Brasil	Suiza	Portugal	Korea	Japón
-			Estados Contratantes.					
Protocolo	N/A	N/A	N/A	6. Con referencia al Artículo 24 ("Procedimiento de Acuerdo Mutuo") Independientemente de la participación de los Estados Contratantes en el "Acuerdo General sobre Comercio de Servicios", o en cualesquiera acuerdos internacionales, las cuestiones tributarias relativas a los impuestos comprendidos en el Convenio que ocurran entre los Estados Contratantes solo estarán sujetas a las disposiciones del Convenio.	13. Ad Artículo 24 En caso que en virtud de un acuerdo o convenio para evitar la doble imposición celebrado con otro tercer país después de la fecha de la suscripción del presente Convenio. Perú acordará incluir una clausula de arbitraje en dicho acuerdo o convenio, las autoridades competentes del Consejo Federal Suizo y de la República del Perú iniciarán las negociaciones, tan pronto como sea posible, a fin de concluir un protocolo modificatorio cuyo objetivo sea la inserción de una cláusula de arbitraje en el presente Convenio.	N/A	N/A	



Anexo 4: Cuadro comparativo de legislación comparada sobre el PAM

Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFF de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
Ámbito de aplicación	<p>La autoridad competente colombiana asiste a los contribuyentes con respecto a sus asuntos cubiertos en tratados tributarios según se especifica en las disposiciones del procedimiento de mutuo acuerdo u otras disposiciones del convenio tributario relevante. Esta asistencia se proporciona a los contribuyentes con el objeto de resolver situaciones en las que los contribuyentes puedan estar sujetos a tributación que no esté conforme con las disposiciones del convenio tributario relevante, incluyendo situaciones de doble tributación, así como para pedir aclaraciones en relación con el alcance del convenio.</p> <p>Un contribuyente podrá iniciar una solicitud de MAP cuando considere que, debido a las actuaciones de la autoridad competente de un estado contratante, está o estará sometido a tributación no conforme con un convenio.</p>	<p>En el caso que un residente en Chile, según definición dada en el respectivo CDI, suscrito por Chile, considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para dicho residente una imposición que no esté conforme con las disposiciones del respectivo convenio, podrá someter su caso a la autoridad competente de Chile.</p> <p>También podrá someterse el caso a la autoridad competente de Chile, cuando sea aplicable el párrafo 1 del artículo sobre No Discriminación establecido en los CDI suscritos por Chile y, la persona cubierta por el respectivo CDI sea nacional del Estado de Chile.</p>	<p>Se presenta cuando las personas físicas o morales que sean residentes para efectos fiscales en México o en un Estado con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación consideren que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición no conforme con el tratado aplicable.</p>	<p>Cuando así esté dispuesto en un convenio o tratado para evitar la doble imposición aplicable en España, cualquier persona, que sea residente en España en el sentido definido por el correspondiente convenio y que considere que las medidas adoptadas por la Administración Tributaria española implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio, podrá someter su caso a la autoridad competente.</p>
Supuestos habilitantes	<p>La tributación no conforme con un convenio respecto de la cual el contribuyente podrá solicitar asistencia, puede surgir en diferentes escenarios, incluyendo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ajustes de precios de transferencia. 2. Determinación de residencia. 3. Retención en la Fuente aplicada. 4. Atribución de rentas a EP. 5. Determinación de la existencia de un EP. 6. Aplicación de disposiciones antiabuso (artículos de limitación de los beneficios, test de propósito principal, y disposiciones anti-abuso de la legislación nacional). 	<p>A continuación, se señalan algunos casos de imposición que podrían considerarse no conforme con los convenios y respecto de los cuales puede presentarse una solicitud de acceso a un PAM a la autoridad competente de Chile:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. En virtud del derecho interno de Chile y del Estado con el cual se ha suscrito un Convenio, se considera que un contribuyente, persona natural, es residente de ambos Estados Contratantes para efectos del mismo. 2. Un contribuyente está sujeto a una diferencia de impuesto en un país con el cual Chile ha suscrito un Convenio, por razón de un ajuste de precios de 	N/A ¹	N/A

¹ Esto se consigna cuando la regulación interna del país respectivo no se pronuncia sobre dicho aspecto.

Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFF de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
		<p>transferencia por operaciones con una parte relacionada.</p> <p>3. Un contribuyente residente de Chile está sujeto a una diferencia de impuesto en el país, por razón de un ajuste de precios de transferencia por operaciones con una parte relacionada residente en otro Estado Contratante.</p> <p>4. Un contribuyente residente en Chile considera que el otro Estado con el cual Chile ha suscrito un Convenio, ha aplicado una retención, a un pago que se le ha realizado, no conforme al Convenio.</p> <p>5. Un contribuyente residente de Chile que desarrolla una actividad empresarial por medio de un EP situado en un país con el cual Chile ha suscrito un Convenio, está sujeto a una diferencia de impuesto por razón de un ajuste practicado por ese país respecto de los beneficios atribuidos al EP.</p> <p>6. Un contribuyente de Chile cuyas rentas derivadas del ejercicio de una actividad económica en un país con el cual Chile ha suscrito un Convenio, están sujetas a imposición en Chile por razón de su residencia o domicilio y también en el otro Estado Contratante por las rentas allí obtenidas, a pesar de no disponer de un EP en dicho país en los términos establecidos en el Convenio.</p> <p>7. Un contribuyente residente de Chile está en desacuerdo con el ajuste practicado por la administración tributaria chilena o extranjera de un país con el cual Chile haya suscrito un Convenio, por considerar que las condiciones para la aplicación de las disposiciones para prevenir el uso abusivo del Convenio no se cumplen, o por considerar que la aplicación de las disposiciones antiabuso del derecho interno entran en conflicto con las del Convenio.</p>		
Cambios de residencia	N/A	Cabe hacer presente que, si un contribuyente se convierte en residente del otro Estado Contratante en forma posterior a la imposición que considera no acorde al respectivo Convenio, deberá presentar su solicitud de PAM en el Estado del que era residente durante el periodo en que la imposición fue efectuada.	N/A	N/A

Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFE de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
Plazo para solicitar el PAM	<p>La solicitud de asistencia por parte del contribuyente deberá presentarse en el plazo previsto en el convenio respectivo, complementado por el MLI, la cual establece un término de tres años, siempre que una acción u omisión de la autoridad tributaria de un Estado Contratante resulte en tributación no conforme con las disposiciones del convenio aplicable.</p> <p>La solicitud para iniciar el procedimiento debe presentarse antes del vencimiento del término estipulado en el convenio complementado por el MLI, contado desde el día siguiente a la primera notificación del acto que contiene la liquidación o determinación, que causa o puede causar tributación no conforme con el convenio.</p>	<p>La solicitud para acceder a un PAM deberá presentarse por el contribuyente dentro del plazo establecido en el respectivo convenio. Si éste no señala plazo alguno, se entiende que no existe plazo para presentar la solicitud, pudiendo ser presentada en cualquier tiempo; esto, sin perjuicio de los plazos que existan en el derecho interno para implementar o aplicar el eventual acuerdo que puedan alcanzar las autoridades competentes. El plazo se computará desde el día siguiente a la notificación del acto administrativo que el solicitante considere como una imposición no conforme con las disposiciones del convenio.</p>	N/A	<p>La solicitud para iniciar el procedimiento deberá presentarse antes de la finalización del plazo que disponga el respectivo convenio, contado a partir del día siguiente al de notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio.</p>
Plazo de la autoridad competente para solicitar subsanaciones	N/A	<p>Presentada la solicitud de PAM, la autoridad competente tendrá el plazo de dos meses para revisar y verificar que los antecedentes presentados cumplen con las exigencias. Dentro de este plazo, la autoridad competente, podrá requerir al contribuyente que aclare o complete su solicitud, en los casos que corresponda.</p>	<p>El plazo máximo para que la autoridad competente de México solicite información adicional es variable, en función del involucramiento de la autoridad extranjera y del propio solicitante.</p>	<p>En el plazo de tres meses desde la fecha en que la solicitud de inicio haya tenido entrada en el registro de la autoridad competente, se podrá analizar su contenido y requerir al solicitante, en su caso, que se subsanen los errores o se complete la documentación respectiva. Se podrá también solicitar aclaraciones para resolver cualquier duda que se plantee en el examen de la documentación citada, así como cualquier información adicional.</p>
Plazo del contribuyente para subsanar	<p>En el evento en que se niegue la solicitud, se le comunicará al contribuyente los motivos en los que se fundamenta dicha decisión y se le otorgarán cuarenta y cinco días calendario para subsanar las deficiencias informadas.</p>	<p>El contribuyente tendrá el plazo de dos meses para aclarar o completar la solicitud. En caso, de no dar cumplimiento a lo indicado por la autoridad competente dentro del referido plazo, la solicitud será declarada inadmisibles, entendiéndose, para todos los efectos del convenio respectivo y del derecho interno, no presentada.</p>	<p>El plazo máximo para cumplir con la información solicitada es de 10 días hábiles. En caso de no presentarse la información y documentación requerida en el plazo, dicho trámite se tendrá por concluido.</p>	<p>El solicitante dispondrá de tres meses, contado desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento para aportar la documentación o subsanar los errores. La falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud. Cuando la autoridad competente requiera información adicional al obligado tributario durante el procedimiento amistoso este dispondrá de un plazo de diez días, salvo que se especifique uno distinto en el requerimiento, contado desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento para aportar la documentación. Dicho plazo podrá ampliarse en cinco días a solicitud del obligado tributario. La falta de atención de este requerimiento podrá determinar la terminación del procedimiento.</p>
Plazo de la autoridad competente para	<p>Al recibir una solicitud de asistencia de PAM, la autoridad competente de Colombia notificará al contribuyente si ha aceptado o negado la solicitud</p>	<p>Cuando la solicitud de acceso a PAM presentada por el contribuyente contenga toda la información y documentación, la autoridad competente, dependiendo</p>	<p>El plazo máximo para que la autoridad competente de México resuelva el trámite es variable, en función del</p>	<p>La autoridad competente dispone de un plazo de seis meses, computado desde la fecha de la recepción de la solicitud, o de la información o documentación aportada a raíz del</p>

Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFE de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
determinar la admisión de la solicitud	dentro de los noventa días calendario siguientes de haber recibido una solicitud completa.	de la naturaleza del caso, deberá pronunciarse y notificar al contribuyente sobre la admisibilidad de dicha solicitud dentro del plazo de tres meses contado desde que el contribuyente la presentó o, si fuese procedente, desde que el contribuyente haya dado cumplimiento al apercibimiento.	involucramiento de la autoridad extranjera y del propio solicitante.	requerimiento de subsanación, para acordar la admisión o inadmisión de la solicitud de inicio. Esta decisión será notificada al obligado tributario y a las autoridades competentes de los demás Estados afectados. Si en dicho plazo no se hubiera notificado ninguna decisión al respecto, se considerará admitida la solicitud.
Causales para denegar la solicitud	<p>La autoridad competente de Colombia no aceptará una solicitud de asistencia si:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Determina que el contribuyente no tiene derecho al beneficio o la salvaguardia del convenio en cuestión, ni a la asistencia solicitada, por ejemplo, en caso de que el término para la presentación haya expirado en virtud del convenio aplicable. 2. El contribuyente no está de acuerdo en que las negociaciones de las autoridades competentes sean una actividad de gobierno a gobierno que no incluya la participación del contribuyente en los procedimientos de negociación; 3. El contribuyente no proporciona información completa y precisa o ha incurrido en algún tipo de fraude o declaración engañosa en la información suministrada; 4. Se descubrió que el contribuyente había iniciado un ajuste o corrección voluntaria en el extranjero y que, posteriormente, solicitó la asistencia de la autoridad competente de Colombia, pero no reveló tal situación en la solicitud; o si, 5. La situación que da lugar a la solicitud está fuera del ámbito personal o territorial de aplicación del convenio relevante. 	<p>La autoridad competente de Chile podrá declarar inadmisibles la solicitud de PAM presentada ante ella, y, por ende, no dar acceso al mismo, entre otros, en los siguientes casos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando la autoridad competente de Chile no sea la autoridad competente a la cual debió presentarse la solicitud; 2. Cuando la solicitud se haya presentado extemporáneamente; 3. Cuando la solicitud haya sido presentada por una persona no legitimada; 4. Cuando la solicitud no se encuentre cubierta por el convenio respectivo, en atención, por ejemplo, a la materia y/o a la vigencia del mismo; 5. Cuando la solicitud se refiera a una cuestión que ya fue conocida en otro PAM iniciado con anterioridad por el mismo contribuyente y el caso se haya cerrado habiéndose o no alcanzado acuerdo entre las autoridades competentes; o, 6. Cuando el requerimiento de subsanación de la información y/o de completar la documentación no haya sido contestado en plazo o habiendo sido contestada en plazo, no se entienda subsanada la información o aportada la documentación requerida. 	<p>No será procedente la solicitud de inicio de procedimiento amistoso cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Se sustente en algún tratado para evitar la doble tributación, artículo o parte relevante de dicho tratado, que no se encuentre vigente. 2. Se presente fuera de los plazos establecidos en el tratado para evitar la doble tributación de que se trate. 3. No se manifieste expresamente en qué consiste la contravención al tratado para evitar la doble tributación, no se mencione el(los) artículo(s) o parte relevante del mismo que se consideran transgredidos, así como la interpretación que en opinión del contribuyente debiera darse para la aplicación del(los) artículos de que se trate. 4. Verse sobre impuestos no comprendidos en el tratado para evitar la doble tributación invocado. 5. Se trate de una cuestión de derecho interno que no contravenga alguna disposición del tratado para evitar la doble tributación o verse sobre la aplicación de las disposiciones de procedimiento que establece la ley interna. 6. La materia de la solicitud de inicio de procedimiento amistoso planteado hubiera sido resuelta previamente en otro procedimiento amistoso solicitado por el mismo contribuyente o una parte relacionada de dicho 	<p>Se podrá denegar motivadamente el inicio del procedimiento amistoso, entre otros, en los siguientes supuestos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando no exista un convenio aplicable con artículo relativo al procedimiento amistoso. 2. Cuando la solicitud se haya presentado fuera del plazo regulado en el convenio o se presente por persona no legitimada. 3. Cuando no proceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio. 4. Cuando la solicitud se refiera a la apertura de un nuevo procedimiento sobre una cuestión que ya hubiera sido objeto de otro procedimiento amistoso planteado con anterioridad por el mismo obligado tributario y sobre el cual se hubiese alcanzado un acuerdo entre ambas autoridades competentes o sobre el que hubiera desistido el obligado tributario. 5. Cuando el requerimiento de subsanación y de completar la información haya sido contestado en plazo, pero no se entiendan subsanados los defectos o aportada la documentación requerida.

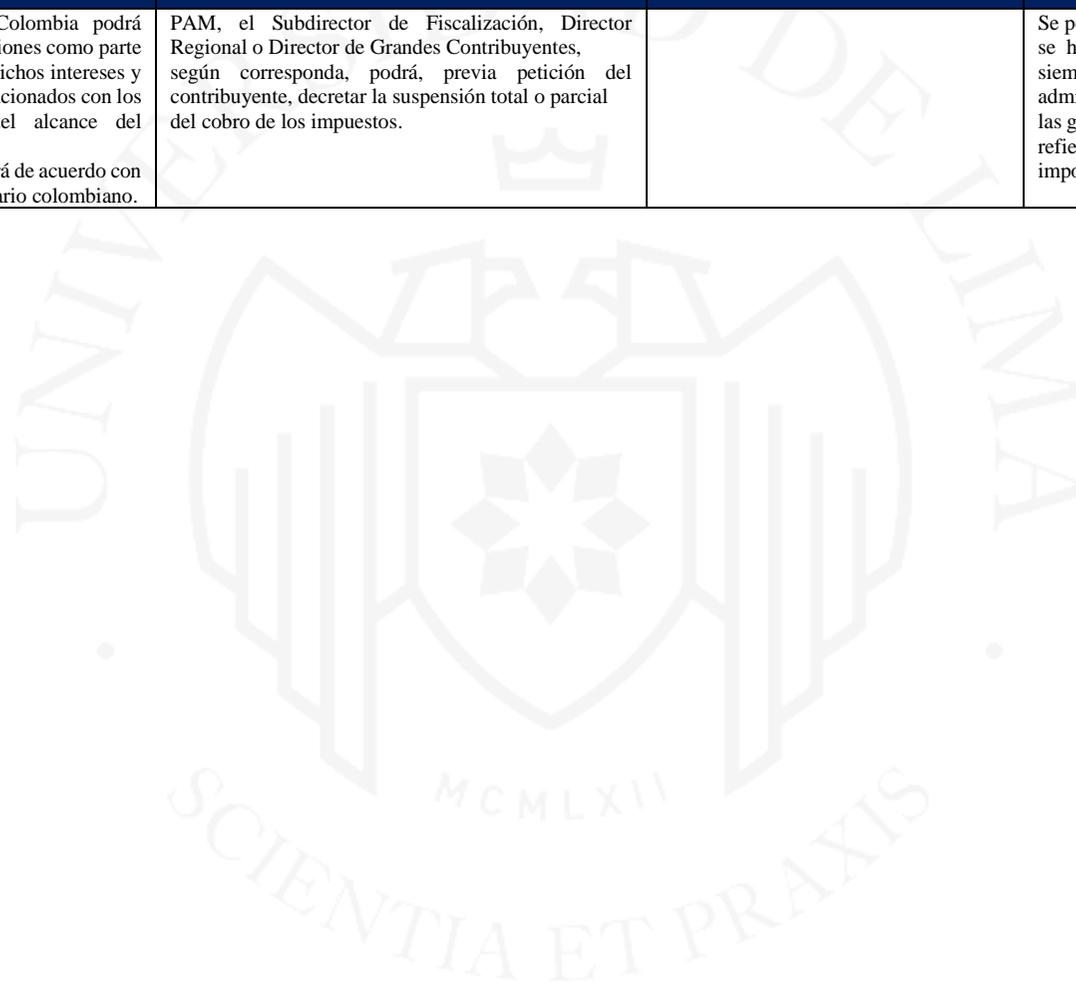
Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFF de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
			contribuyente, respecto al(los) mismo(s) impuesto(s), el(los) mismo(s) ejercicio(s) fiscal(es), los mismos hechos, las mismas circunstancias, y respecto del(los) mismo(s) artículo(s) o parte(s) relevantes del mismo tratado para evitar la doble tributación aplicable.	
Notificación a la otra autoridad competente en caso de negación	Cuando una solicitud haya sido negada, la autoridad competente de Colombia procederá a notificar automáticamente a la autoridad competente del otro Estado Contratante de tal negación, por escrito e incluirá la información y/o documentación relevante. La autoridad competente del otro Estado Contratante podrá dar inicio a una consulta bilateral siempre que considere que la negación realizada fue improcedente. La autoridad competente de Colombia considerará cualquier solicitud de consulta bilateral por la autoridad competente del otro Estado Contratante dentro de seis meses siguientes a la notificación de la negación. Una vez que la autoridad competente de Colombia reciba una solicitud de consulta bilateral, procederá a establecer bilateralmente los tiempos y procedimientos que deben seguir ambas autoridades competentes para llevar a cabo el procedimiento de consulta.	En caso la solicitud sea considerada inadmisibles y, en la medida que los datos de contacto de la autoridad competente del otro Estado Contratante sean conocidos por parte de la autoridad competente de Chile, se notificará de ello, sin demora, a la autoridad competente del otro Estado Contratante. De no recibirse respuesta de la otra autoridad competente dentro del plazo indicado en la notificación, el que no podrá ser inferior a 30 días desde su envío, la solicitud se declarará inadmisibles. En caso de recibirse respuesta de parte de la autoridad competente del otro Estado Contratante, dentro del plazo indicado en la notificación, la autoridad competente de Chile, antes de determinar la admisibilidad o inadmisibilidad de la solicitud de acceso a PAM, analizará la respuesta recibida.	N/A	N/A
No revisión de la negación de la solicitud	Independientemente de la consulta bilateral, la negación por parte de la autoridad competente de Colombia es definitiva y contra ella no procede recurso alguno.	N/A	N/A	N/A
Terminación / Implementación del PAM	Los acuerdos que suscriba la autoridad competente de Colombia en el desarrollo del PAM podrán ser implementados en cualquier momento independientemente del periodo de firmeza establecido para las declaraciones pertinentes. Los contribuyentes podrán solicitar la implementación mediante la presentación de la copia del acuerdo del PAM que suscriba la autoridad competente de	Notificada al contribuyente la solución unilateral otorgada por la autoridad competente de Chile o el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes, aquel deberá solicitar la implementación de la referida solución o acuerdo a la Dirección Regional correspondiente o, en su caso, a la Dirección de Grandes Contribuyentes, acompañando, según corresponda, la petición, los antecedentes, rectificatorias y actos que correspondan para tal efecto.	La autoridad emitirá oficio en el cual se informen los términos de la conclusión del procedimiento.	No podrá interponerse recurso alguno contra los acuerdos de terminación del procedimiento, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos. Los procedimientos amistosos podrán terminar mediante acuerdo de las autoridades competentes de los Estados implicados.

Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFF de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
	Colombia, los cuales contendrán la liquidación pertinente.	<p>En su solicitud de implementación el contribuyente deberá dejar constancia de su renuncia o desistimiento a los recursos o procedimientos administrativos, según corresponda.</p> <p>Lo anterior a fin de que se proceda a dejar sin efecto, modificar o dictar las liquidaciones o resoluciones que correspondan y se proceda a la devolución de impuestos que en su caso correspondan.</p> <p>En los casos que el convenio respectivo disponga que el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes se implementará no obstante los plazos previstos en el derecho interno, la implementación no se encontrará limitada por los plazos establecidos en el Código Tributario. Por otro lado, en el evento que el Convenio respectivo no contenga tal disposición, el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes deberá ser implementado de conformidad con los plazos previstos en el derecho interno</p>		<p>Los acuerdos de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio podrán fundamentarse, entre otros, en los siguientes motivos, principales:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable. 2. Cuando las autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del convenio por divergencias en las legislaciones internas respectivas. 3. Cuando el obligado tributario no facilite la información y documentación necesaria para solucionar el caso o cuando se produzca la paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo. <p>El acuerdo que alcancen las autoridades competentes será notificado al obligado tributario.</p> <p>El acuerdo entre autoridades competentes de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio se aplicará siempre que, en el plazo de sesenta días naturales a partir del día siguiente a la notificación del acuerdo, el obligado u obligados tributarios:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Acepten el contenido del mismo; 2. Renuncien a su derecho a recurrir o desistan de los recursos pendientes que pudieran tener presentados respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso. <p>En el supuesto que las cuestiones objeto del procedimiento amistoso ya estuviesen recurridas, el obligado tributario deberá aportar pruebas de su renuncia o desistimiento en el plazo de sesenta días naturales al que hace referencia el párrafo anterior. Una vez que adquiera firmeza el acuerdo, éste será comunicado en el plazo de un mes a la Administración Tributaria española competente para ejecutarlo. El acuerdo será ejecutado de oficio o a instancia del interesado. La ejecución del acuerdo se realizará mediante la práctica de una liquidación por cada período impositivo objeto del procedimiento amistoso. Cuando existiese una liquidación previa practicada por la administración tributaria española en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, la anulación de dicha liquidación.</p>

Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFE de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
				Se considera que el acuerdo adquiere firmeza en la fecha de recepción de la última notificación de las autoridades competentes comunicando a las autoridades competentes del resto de los Estados afectados la aceptación por parte de las personas interesadas del contenido del mismo y su renuncia al derecho a recurrir respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso, en su caso.
Naturaleza y efectos de los acuerdos PAM	Los acuerdos alcanzados entre la autoridad competente de Colombia y la autoridad competente extranjera en un PAM, tendrán la misma naturaleza jurídica y los mismos efectos que los fallos judiciales definitivos, por lo cual prestarán mérito ejecutivo y no serán susceptibles de recurso alguno. Por lo tanto, el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes es definitivo y no es susceptible de revisión administrativa o judicial posterior.	N/A	N/A	El acuerdo entre las autoridades competentes no sentará precedente.
Ausencia de acuerdo	Cuando las autoridades competentes no lleguen a un acuerdo, no procederán recursos adicionales, excepto con respecto a los convenios que prevén el arbitraje de la disputa. La solicitud de arbitraje debe realizarse de acuerdo con los procedimientos establecidos en el convenio aplicable y los documentos relacionados.	N/A	N/A	N/A
Coordinación con otros procedimientos	Desde la fecha de aceptación de una solicitud de asistencia, la autoridad competente suspenderá la acción administrativa o judicial interpuesta por el contribuyente, así como los procedimientos de cobro coactivo. En caso el contribuyente haya solicitado un recurso administrativo como el de reconsideración o haya interpuesto una revocatoria directa respecto a los asuntos puestos a consideración a través del PAM, una vez que se acepte la solicitud de asistencia, el contribuyente deberá desistir de estos recursos o acciones dentro de un plazo máximo de quince días calendario con respecto a los asuntos puestos a consideración a través del PAM.	No se declarará inadmisibles las solicitudes de PAM por el sólo hecho de tratar una cuestión ya resuelta en sede jurisdiccional o administrativa. En virtud del tenor de los convenios, no es requisito para presentar una solicitud de PAM, agotar los medios de impugnación, administrativos o judiciales, y solicitudes administrativas que establece el derecho interno, los que deberán interponerse en los plazos establecidos en el mismo. En consecuencia, la presentación de la solicitud de acceso a PAM no suspende ni interrumpe los plazos establecidos para el ejercicio de los recursos y solicitudes establecidos en el derecho interno; de	No será procedente la solicitud de inicio del procedimiento amistoso cuando la materia de la solicitud de inicio de procedimiento amistoso hubiera sido resuelta en definitiva en un recurso de revocación o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.	En caso de que se simultanee un procedimiento amistoso previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados internamente, se suspenderá el procedimiento de revisión, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso, hasta la finalización de este último. Los acuerdos de no eliminar la doble imposición podrán fundamentarse, entre otros motivos, cuando haya una sentencia firme de un tribunal español u otra decisión equivalente de un tribunal de otro Estado afectado, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: 1. Que dicha sentencia o decisión equivalente se refiera a los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso;

Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFE de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
	<p>El contribuyente puede presentar una solicitud de asistencia del PAM en cualquier momento antes de que el juez competente de Colombia emita una decisión judicial final (de última instancia) sobre el asunto. En estos casos, se solicitará al contribuyente que desista de la demanda dentro de un plazo máximo de quince días hábiles siguientes a la notificación de aceptación de la solicitud. Si el caso contiene asuntos que no serán objeto de consideración en el PAM, se podrá solicitar al contribuyente que retire parcialmente las pretensiones respecto de los asuntos que se pretenden considerar a través del PAM.</p> <p>Si la solicitud involucra un periodo gravable en el que se ha proferido una decisión judicial final en Colombia, la autoridad competente de Colombia solo considerará la solicitud de asistencia de un contribuyente para aliviar la doble tributación en el Estado Contratante extranjero, pero no desmejorará la situación del contribuyente según lo determinado por la decisión judicial final.</p> <p>En los casos en los que la autoridad competente de Colombia notifique al contribuyente de la ausencia de un acuerdo en el marco de un PAM, el contribuyente podrá acudir nuevamente a la jurisdicción considerando que dicha notificación agota la sede administrativa.</p>	<p>igual forma, la interposición de éstos no suspende ni interrumpe el plazo para presentar la solicitud de PAM, en caso el convenio respectivo establezca uno.</p> <p>Si respecto de un acto administrativo se deduce acción judicial por el contribuyente, mientras la referida acción se encuentre pendiente de resolver o mientras el contribuyente no se desista de ella, la autoridad competente de Chile debe inhibirse de resolver la solicitud de PAM que contenga la misma causa de pedir y se funde en los mismos antecedentes presentados previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional. Con todo, la autoridad competente podrá analizar preliminarmente el caso y comunicar a la otra autoridad competente sus conclusiones preliminares, debiendo tener presente que para otorgar o alcanzar una solución unilateral o bilateral, según corresponda, el contribuyente debe desistirse previamente de la acción judicial.</p> <p>Respecto a las impugnaciones administrativas, en virtud de los principios de especialidad y economía procesal, la presentación de una solicitud de acceso a PAM, inhibirá al Servicio de Impuestos Internos de conocer o seguir conociendo respecto de cualquier otro medio de impugnación o solicitud administrativa que se haya presentado o que se presente sobre la misma materia objeto de la solicitud, hasta que el resultado del PAM sea notificado al contribuyente.</p>		<p>2. Siempre que, en virtud del Derecho nacional del Estado cuyos tribunales han dictado la sentencia o decisión equivalente, la autoridad competente quede vinculada por dicha decisión.</p>
Acuerdos previos	<p>Si un contribuyente celebra un acuerdo que ponga fin a una actuación administrativa en curso con la autoridad competente de Colombia, o llega a un acuerdo de conciliación con ella, o si la responsabilidad de los periodos gravables ya ha sido determinada por un juez colombiano de última instancia, la autoridad competente de Colombia solo intentará obtener un ajuste correlativo del país con convenio y no emprenderá ninguna acción que de otro modo cambiaría tales acuerdos o conciliaciones finales.</p>	N/A	<p>No será procedente la solicitud de inicio del procedimiento amistoso cuando se haya alcanzado y suscrito por el contribuyente y la autoridad fiscal un acuerdo conclusivo.</p>	N/A
Cobro, sanciones e intereses	<p>El procedimiento de cobro coactivo se suspenderá con respecto a los asuntos bajo consideración de la autoridad competente de Colombia.</p>	<p>En aquellos casos en que se haya emitido un giro relativo a un asunto pendiente de resolverse por un</p>	N/A	<p>En la liquidación resultante de la liquidación del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución.</p>

Problemática	Colombia Resolución No. 000085 de 21 de agosto de 2020	Chile CIRCULAR No. 13.- 171101.2020 GE	México Procedimiento No. 244/CFE de la Resolución Miscelánea Fiscal	España Real Decreto No. 1794/2008
	<p>La autoridad competente de Colombia podrá disminuir los intereses y las sanciones como parte del acuerdo PAM, siempre que dichos intereses y sanciones estén directamente relacionados con los impuestos cubiertos dentro del alcance del convenio relevante.</p> <p>La suspensión de intereses operará de acuerdo con lo señalado en el Estatuto Tributario colombiano.</p>	<p>PAM, el Subdirector de Fiscalización, Director Regional o Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda, podrá, previa petición del contribuyente, decretar la suspensión total o parcial del cobro de los impuestos.</p>		<p>Se podrá solicitar la suspensión del ingreso de la deuda cuando se haya solicitado el inicio de un procedimiento amistoso, siempre que no se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa y se aporten las garantías respectivas. Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos.</p>



Procedimiento de Acuerdo Mutuo

INFORME DE ORIGINALIDAD

14%

INDICE DE SIMILITUD

14%

FUENTES DE INTERNET

1%

PUBLICACIONES

1%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

www.sii.cl

Fuente de Internet

5%

2

crconsultorescolombia.com

Fuente de Internet

4%

3

repositorio.usmp.edu.pe

Fuente de Internet

1%

4

eprints.ucm.es

Fuente de Internet

1%

5

qdoc.tips

Fuente de Internet

1%

6

hdl.handle.net

Fuente de Internet

<1%

7

martinezloredoyzapata.com

Fuente de Internet

<1%

8

dokumen.pub

Fuente de Internet

<1%

9

vsip.info

Fuente de Internet

<1%