



Capítulo 4



DERECHO Y EMPRESA EN EL PERÚ CONTEMPORÁNEO

VOLUMEN 1

**DERECHO Y
EMPRESA
EN EL PERÚ
CONTEMPORÁNEO
VOLUMEN 1**

DERECHO Y EMPRESA EN EL PERÚ CONTEMPORÁNEO VOLUMEN 1

**EDITORES
GUILLERMO BOZA PRÓ
JOSÉ ENRIQUE SOTOMAYOR TRELLES
BRUNO DEBENEDETTI LUJÁN**



**ESCUELA DE
POSGRADO
PUCP**

**Departamento
Académico de Derecho**

**CICAJ
PUCP**

**Maestría en
Derecho de la Empresa**

Centro de Investigación, Capacitación y Asesoría Jurídica del Departamento Académico de Derecho (CICAJ-DAD)

Jefe del DAD

Elmer Arce Ortiz

Director del CICAJ-DAD

Betzabé Marciani Burgos

Consejo Directivo del CICAJ

Renzo Cavani Brain

Areli Valencia Vargas

Gilberto Mendoza del Maestro

Equipo de Trabajo

Rita Del Pilar Zafra Ramos

Carlos Carbonell Rodríguez

Ana Lucía Montenegro Chaupis

Facundo García Encinas

Lucas Quijandria Chirinos

Genesis Mendoza Lazo

Derecho y empresa en el Perú contemporáneo. Volumen 1

Editores: Guillermo Boza Pró, José Enrique Sotomayor Trelles y Bruno Debenedetti Luján

Imagen de cubierta: Pexels.com/ Expect Best

Primera edición digital: mayo de 2024

© Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento Académico de Derecho
Centro de Investigación, Capacitación y Asesoría Jurídica
Maestría en Derecho de la Empresa

Av. Universitaria 1801, Lima 32 - Perú

Teléfono: (511) 626-2000, anexo 4930 y 4901

<http://departamento.pucp.edu.pe/derecho/>

Corrección de estilo: Loreta Alva Mansilla y Maria Gracia Tamara Minaya Chávez

Derechos reservados. Se permite la reproducción total o parcial de los textos con permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2024-03891

ISBN: 978-612-49252-7-6

LA SOLUCIÓN DE LAS CONTROVERSIAS DE LA EMPRESA SURGIDAS EN EL MARCO DE LOS CDI: LA URGENCIA DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PAM EN EL PERÚ

Renée Antonieta Villagra Cayamana¹

Resumen

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM) constituye un mecanismo de solución de controversias propio de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), el cual ha sido previsto por el Perú en sus ocho convenios bilaterales; sin embargo, en nuestro país no se han implementado los procedimientos mínimos para su efectivo funcionamiento. No obstante, el compromiso asumido por el Perú como parte del marco inclusivo formado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) relativo al estándar mínimo para garantizar el acceso de la empresa al PAM y la ratificación expresa del citado estándar a través del convenio multilateral, firmado el 2018, no se ha plasmado, a la fecha, en lineamiento alguno o guía para lograr tal objetivo. En tal escenario, más de 20 años después de que el Perú iniciara su red de CDI, urge la necesidad de implementar el PAM, en tanto estos convenios forman parte del derecho nacional y no se puede vulnerar el derecho de defensa de la empresa al privarla de la posibilidad de acceder a tal mecanismo.

Palabras clave: Procedimiento amistoso, procedimiento de acuerdo mutuo, CDI, convenios para evitar la doble imposición, solución de controversias, estándar mínimo OCDE, BEPS, Acción 15 BEPS.

Abstract

The Mutual Agreement Procedure (MAP) constitutes a dispute resolution mechanism typical of the tax treaties, which Peru has provided for in its 8 bilateral agreements; however, in our country the minimum procedures for its effective operation have not been implemented. Notwithstanding the commitment assumed by Peru as part of the Inclusive Framework formed by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) regarding the minimum standard to guarantee corporations access to the

¹ Docente Asociada de la PUCP. Abogada por la Universidad Católica de Santa María, máster en Tributación por la Universidad de Florida (UF), Estados Unidos y doctora en Derecho por la PUCP. Consultora en Tributación Internacional y Precios de Transferencia. Correo electrónico: rvillagra@pucp.edu.pe Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4054-8113>

MAP and the express ratification of the aforementioned standard through the Multilateral Instrument (MLI) signed in 2018, to the date no guidelines or rule have been issued to achieve this objective. In such a scenario, more than 20 years after Peru began its Tax Treaties network, the need to implement the MAP is urgent, as these agreements are part of national law and the right of defense of the company cannot be violated by depriving it of the possibility of accessing such a mechanism.

Keywords: MAP, mutual agreement procedure, tax treaties, dispute resolution, minimum standard, OECD, BEPS, Action 15 BEPS.

1. Introducción

Históricamente, la celebración de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) por parte de un país implica el ánimo de un Estado contratante de ser incorporado y formar parte de los países que respetan y dan la bienvenida a la inversión extranjera. Por eso es que, coloquialmente, se alude a que un país que cuenta con una red de CDI tiene una “buena carta de presentación” frente a la comunidad internacional. En tal sentido, desde la perspectiva de la empresa, principalmente de países exportadores de capital, la existencia de CDI constituye un elemento importante para la planificación tributaria legítima y, por consiguiente, para decidir una inversión o, incluso, una desinversión.

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM) es un procedimiento de resolución de controversias exclusivo de los CDI bilaterales y existe al margen de los procedimientos contenciosos de cada Estado. Recientemente ha sido materia de revisión con motivo del Plan contra la erosión de la base y desvío de utilidades (BEPS, por las siglas en inglés de *best erosion profit shifting*). Como consecuencia del mismo, los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del marco inclusivo al cual pertenece nuestro país, han asumido el compromiso de garantizar el acceso de las empresas al PAM a través de la adopción de diversas prácticas que constituyen un “estándar mínimo”.

La resolución de controversias constituye una garantía que implica el respeto de los derechos fundamentales, en particular, el pleno derecho a un juicio justo, al derecho de defensa y a la libertad de empresa. Dado que el objetivo de la implementación del PAM es que su existencia dentro de un CDI no quede en “letra muerta”, corresponde al Estado el establecimiento de un procedimiento eficaz y eficiente para resolver las controversias en el contexto del correcto funcionamiento del mercado internacional.

El presente capítulo se limita a realizar un diagnóstico de la realidad jurídica del Perú en relación con el PAM previsto en los CDI bilaterales celebrados por el Perú y a evidenciar la necesidad de su implementación a la luz de los compromisos internacionales asumidos con posterioridad al Plan BEPS, focalizándose en las materias y aspectos que requieren regulación. Es preciso señalar que, si bien se ha analizado el PAM en otros trabajos de tributaristas peruanos, como los de Grossheim (2008) y Chirinos Sota (2010), estos se han focalizado en las características

propias de este mecanismo en una coyuntura anterior², sin abordar los compromisos post-BEPS, el nuevo estándar mínimo introducido el 2015, ni los aspectos operativos que hoy nos preocupan.

Conforme a lo antes señalado, el presente capítulo no está orientado a explicar a profundidad el PAM, debido a que este está ampliamente desarrollado en los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (MCOUDE) en la versión 2017. Asimismo, quedan fuera de su ámbito otros aspectos, como son las discusiones sobre la procedencia del PAM para “llenar vacíos” del CDI o lo que algunos autores denominan el PAM de carácter legislativo (Chirinos Sota, 2010, p. 238); el arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias; los actos que implican una imposición “no conforme” con el CDI; el mecanismo de solución de controversias propio de la Decisión 578 que constituye el régimen para evitar la doble imposición de la Comunidad Andina (CAN), entre otros.

En relación con la estructura del capítulo, en primer lugar, se expondrán los alcances generales del PAM, identificando los temas sobre los que puede tratar el mismo, para luego analizar la red de CDI bilaterales del Perú a efecto de identificar sus alcances con relación al PAM. Posteriormente, se expone lo relativo al estándar mínimo, la obligación de los Estados de garantizar el acceso al PAM y el papel del marco inclusivo. Se enfatiza en el compromiso asumido para la implementación del PAM a través de la publicación de normas para su acceso y se identifican los aspectos que se consideran necesarios regular para permitirlo, tomando en cuenta las peculiaridades de los CDI celebrados por el Perú. Finalmente, se expone la experiencia peruana en la celebración de PAM y su nula implementación en nuestro país.

2. El Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM)

2.1. Naturaleza y características

El PAM es propio de los convenios tributarios sobre el impuesto a la renta y al patrimonio (CDI). Este tiene su origen en el MCOUDE³ y también fue recogido en la primera versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (MCONU)⁴. En ambos modelos, se encuentra expuesto en el artículo 25, teniendo como principal característica su existencia al margen de los procedimientos contenciosos de cada uno de los Estados contratantes de un CDI. En el PAM, el problema queda exclusivamente en manos de las autoridades competentes de los Estados contratantes, salvo que se contemple expresamente en el convenio la remisión a una comisión arbitral para la resolución de la controversia conforme lo prevé el MCOUDE de su versión del 2008.

2 En la que el país contaba solo con dos CDI.

3 Al respecto, *vid.* Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (OCDE, 2017).

4 Al respecto, *vid.* Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 (Naciones Unidas, 2017).

El PAM constituye un mecanismo de solución de conflictos entre dos administraciones tributarias que cuentan con un CDI. En efecto, el artículo 25 del MCOCDE prevé que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o podrían implicar una imposición disconforme con lo previsto en el CDI podrá, “con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados”, someter su caso a cualquiera de las autoridades competentes de los Estados contratantes (OCDE, 2017, p. 44).

La principal modificación introducida como consecuencia del Plan BEPS es la posibilidad que tiene el contribuyente de requerir o solicitar el PAM a su propia autoridad competente o a la del otro Estado contratante parte del CDI. El MCO-NU, en su versión 2017, continúa restringiendo la presentación de la solicitud del PAM a la autoridad competente del país del cual es residente (Naciones Unidas [ONU], 2017, p. 17).

En tal sentido, conforme lo reconoce el comentario 7 al artículo 25 del MCOCDE, se faculta a los contribuyentes afectados para utilizar el PAM, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios, porque está orientado en su segunda fase a resolver el litigio de forma concertada entre las autoridades competentes. La primera etapa es conducida exclusivamente por el Estado contratante en el que se presentó la solicitud (OCDE, 2017, p. 431).

El PAM procede cuando el tributo ha sido determinado, o lo va a ser, sin tomar en cuenta las disposiciones del CDI, o de forma contraria tanto al CDI como a la legislación interna; sin embargo, en este último caso, conforme lo explica el comentario 8 al artículo 25 del MCOCDE, el PAM procede solo en la medida en que se afecta el CDI (OCDE, 2017, p. 431).

Cabe resaltar que el PAM, a diferencia de los procedimientos de resolución de controversias previstos en el derecho doméstico de los Estados, puede ser iniciado por una persona o empresa, sin esperar a que la imposición que considere disconforme con el CDI le haya sido determinada o notificada, basta que las medidas tomadas por uno o ambos Estados signifique una imposición que implica un “riesgo no sólo posible, sino probable” (OCDE, 2017, p. 433).

Conforme lo explica Fernando Serrano Antón (2019), el PAM constituye “un mecanismo suplementario” para resolver problemas no resueltos en otras cláusulas del CDI (p. 1423); en la misma línea, los califica como “una vía alternativa a los recursos internos poco utilizada hasta el momento” (*ibid.*, p. 1429).

El vigente MCOCDE prevé en su artículo 25.1 que “[e]l caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio” (OCDE, 2017).

Por su parte, el artículo 25.2 prevé que, si a la autoridad competente le parece justificada la reclamación y no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición en desacuerdo con el CDI. El acuerdo será implementado

independientemente de los plazos previstos por la legislación doméstica de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver, por mutuo acuerdo, cualquier dificultad o dudas que se genere en interpretación o aplicación del CDI. También pueden consultarse la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el CDI, conforme lo prevé el artículo 25.3 del MCOCDE.

Conforme a lo antes señalado, tenemos que una característica del PAM es que se puede iniciar a solicitud del contribuyente o incluso sin esta, cuando las autoridades competentes necesitan resolver de mutuo acuerdo dificultades que surgen en relación con la aplicación del CDI, como destaca Vogel (1997), “prescindiendo de las vías o canales diplomáticos” (p. 1347). En tal sentido, Vogel (1997) distingue, en línea con otros expertos, tres categorías de procedimientos: (i) los PAM en sentido más restringido, limitado a casos particulares por medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes que impliquen un gravamen no acorde con los CDI; (ii) los PAM relativos a consultas para eliminar dificultades, impedimentos o dudas derivados de la interpretación o aplicación del CDI en particular o en general; y (iii) los PAM que involucran consultas para llenar los vacíos en el ámbito el CDI.

El artículo 25.4 del MCOCDE contempla la posibilidad de que las autoridades competentes de los Estados contratantes se comuniquen directamente o incluso a través de una comisión mixta integrada por ellos o sus representantes, a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos 1 a 3 del mismo artículo (OCDE, 2017, p. 44).

El quinto párrafo del artículo 25 del MCODE conforme a su incorporación en el MCOCDE 2008, prevé que cuando, a) en virtud del artículo 25.1, una empresa 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 disconforme con el CDI, y b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el artículo 25.2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, cualquier cuestión no resuelta que surja del caso se someterá a arbitraje si la persona así lo solicita por escrito; excepto en el caso en el que algún tribunal u ente administrativo de cualquiera de los Estados contratantes haya emitido pronunciamiento previo en relación con dichas cuestiones irresueltas (OCDE 2017, p. 44).

2.2. Temas sobre los que puede tratar el PAM

El PAM, en la práctica, se aplica en las circunstancias en que la medida adoptada por uno de los Estados contratantes implique una doble imposición, situación que precisamente el CDI pretende evitar. En el comentario 9 del artículo 25 del MCOCDE se mencionan los casos más comunes:

- 1) Los referidos a la atribución de beneficios a un establecimiento permanente (EP) en aplicación del artículo 7.2.
- 2) La imposición en el Estado del deudor, en el caso de existencia de relaciones especiales (partes vinculadas) entre el deudor y el beneficiario efectivo, del exceso en el valor de intereses y regalías en aplicación de los artículos 9, 11.6 o del artículo 12.4.
- 3) Los casos de aplicación de la normatividad de subcapitalización, cuando el Estado de residencia de la sociedad deudora ha considerado a los intereses como dividendos, en la medida en que este régimen esté basado en cláusulas de un CDI, por ejemplo, al artículo 9 o el artículo 11.6.
- 4) Los casos en que el desconocimiento de la situación de hecho del contribuyente determina una aplicación inexacta del CDI, especialmente en lo que se refiere a su residencia (artículo 4.2), a si existe un EP (artículo 5) o al carácter temporal de los servicios prestados por personal asalariado (artículo 15.2) (OCDE, 2017, pp. 368-369).

Respecto de los casos reseñados por la OCDE antes mencionados, consideramos importante mencionar que gran parte de los problemas que originan el inicio de un PAM corresponde a situaciones relacionadas con los ajustes correlativos o de correspondencia de operaciones entre partes vinculadas, en particular a precios de transferencia previstos en el artículo 9.2 del MCOCDE como fluye de la estadística elaborada en función a los reportes remitidos a la OCDE que se expondrán en la Tabla 1 (OCDE, 2021, p. 1).

Por su parte, el mecanismo previsto en el artículo 25.3 del MCOCDE es aplicable para resolver dificultades en la interpretación o aplicación del CDI a través del PAM. En tal sentido, conforme lo reconoce el comentario 52 al artículo 25 del MCOCDE, para que las autoridades competentes puedan, entre otros, precisar el sentido de un término definido de manera incompleta o ambigua en el CDI; resolver las dificultades que pudieran surgir de la modificación de un nuevo régimen tributario establecido en algún Estado contratante; y para determinar, en caso de proceder, las circunstancias en las que los intereses pueden asimilarse a los dividendos conforme a las reglas sobre subcapitalización (OCDE, 2010, p. 383).

Adicionalmente, cabe resaltar que en los comentarios post BEPS se deja clara la procedencia del PAM para la celebración de un Acuerdo Anticipado de Precios (APA) bilateral o multilateral con las autoridades competentes de los Estados con los que se hayan celebrado CDI en los casos en que existan dificultades o dudas en cuanto a la interpretación o aplicación de los convenios que puedan dar lugar a una tributación no conforme con sus disposiciones. Un APA multilateral puede ser producto de la negociación de un único acuerdo entre todas las autoridades competentes de los Estados interesados o mediante la negociación de acuerdos bilaterales independientes o separados que funcionen coherentemente (OCDE, 2017, pp. 381-382). Es preciso recordar que, en el Perú, está legalmente prevista la celebración de un APA bilateral o multilateral, conforme a lo establecido por la

regulación de los precios de transferencia recogida en el artículo 32°-A inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta⁵ (LIR), bajo la denominación de los APA.

Por su parte, a modo de referencia, se observa que el modelo de CDI de los Estados Unidos de Norteamérica, emitido por la Oficina del Tesoro de ese país (2016), enumera algunas situaciones en las que les resulta aplicable el PAM: (i) la caracterización de determinadas partidas de renta; (ii) la caracterización de las personas; (iii) la aplicación de reglas de fuente en relación con partidas específicas de ingresos; (iv) el significado de términos utilizados en el CDI; (v) la oportunidad de reconocimiento de ciertas partidas de ingresos; (vi) acelerar arreglos de precios; y (vii) la aplicación de la normativa interna relacionada con sanciones, multas e interés de manera compatible con los propósitos del CDI (*ibid.*, pp. 56-57).

3. El PAM en la de CDI del Perú

En la actualidad, el Perú cuenta con ocho CDI bilaterales, todos los cuales reconocen al PAM como mecanismo de solución de controversias, independientemente del procedimiento contencioso previsto en la legislación interna, en particular en el Código Tributario peruano. A continuación, se desarrollan las disposiciones relativas al PAM en los CDI celebrados por el Perú.

3.1. CDI con Chile

El 8 de junio de 2001, se suscribió el Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República de Chile, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio (CDI con Chile). Este CDI con Chile, el cual constituye el primero de los vigentes en la actualidad, prevé en su artículo 25 el PAM sin hacer referencia al plazo dentro del cual deberá ser planteado el caso. Un aspecto importante de este CDI es la inclusión de la posibilidad de recurrir a arbitraje si las autoridades competentes lo acuerdan, sin indicar un plazo para ello (p. 18). Es preciso notar que el CDI con Chile preexiste al MCOCDE 2008, que fue el que incorporó por primera vez la posibilidad del arbitraje, diferenciándose en que el último lo contempla a instancias del contribuyente, ante la imposibilidad de ponerse de acuerdo entre las autoridades competentes en el plazo de dos años desde la presentación del caso.

En línea con lo previsto en el comentario 89 al artículo 25 del MCOCDE, y, en relación con la interacción del PAM con los mecanismos de resolución de controversias del GATS (OCDE, 2017, p. 609), el numeral 2 de las disposiciones misceláneas previstas en el artículo 28 del CDI con Chile señala que, para los fines del artículo XXII, párrafo 3 (Consulta) del GATS (Organización Mundial del Comercio [OMC], 1995), cualquier disputa entre los Estados contratantes con relación a si una medida se encuentra dentro del ámbito de esa convención, puede ser presentada ante el Consejo de Comercio de Servicio con el consentimiento de ambos Estados. Se prevé, asimismo, en el CDI con Chile que las dudas que puedan surgir

5 Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF publicado el 08 de diciembre de 2004.

respecto de la interpretación de esta disposición deben ser resueltas conforme al PAM previsto en el artículo 25.3 o, caso contrario, conforme a cualquier otro procedimiento acordado por ambos Estados contratantes (p. 19).

3.2. CDI con Canadá

El Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República de Canadá, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio (CDI con Canadá) suscrito el 20 de julio de 2001, contempla el PAM incluyendo el plazo para su presentación. Adicionalmente, contiene dos cláusulas peculiares:

- i. Primero, limita el plazo para las determinaciones del impuesto a la renta. En efecto, el artículo 25.3 establece la imposibilidad de que un Estado contratante aumente la base imponible de un residente mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y, en todo caso, señala, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Añade que tal disposición no se aplicará en caso de fraude, culpa o negligencia.
- ii. Segundo, contempla la posibilidad de someter a arbitraje el caso, si surge cualquier dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del CDI y no puede ser resuelta por las autoridades competentes, requiriendo para ello que ambas autoridades competentes y el contribuyente, por escrito, acuerden estar sujetos a la decisión del tribunal arbitral. Se señala, asimismo, que el laudo arbitral emitido en relación con un caso en particular será vinculante para ambos Estados respecto al mismo (CDI con Canadá, pp. 16-17).

En la misma línea que lo acordado con Chile, dentro de las “Reglas Diversas” previstas en el artículo 28 del CDI celebrado con Canadá, se prevé que para los fines del artículo 22.3 del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS por sus siglas en inglés), se conviene que, no obstante dicho párrafo, cualquier controversia entre ellos sobre si una medida cae dentro del ámbito de este convenio puede ser sometida al Consejo para el Comercio de Servicios, solamente con el consentimiento de ambos Estados contratantes (CDI con Canadá, p. 19).

3.3. CDI con Brasil

El Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta (CDI con Brasil) es el tercero en orden cronológico firmado por el Perú y, contiene, en su artículo 24, las disposiciones sobre el PAM, sin hacer referencia al plazo dentro del cual deberá ser planteado el caso, ni alusión alguna al arbitraje (p. 19).

Por su parte, el numeral 6 del protocolo señala que, al margen de la participación de cualquiera de los Estados contratantes en el GATS o cualquier otro tratado, cualquier controversia que pudiera surgir en relación con los impuestos comprendidos en el CDI con Brasil solo estarán sujetas a las disposiciones del CDI, lo que significa que debería ser solucionada conforme al PAM (p. 24).

3.4. CDI con México, Corea, Suiza, Portugal y Japón

Los CDI suscritos por el Perú con México el 27 de abril del 2011⁶; con Corea el 10 de mayo de 2012⁷; con Suiza el 21 de setiembre de 2012⁸; con Portugal el 19 de noviembre de 2012⁹, y con Japón el 18 de noviembre de 2019¹⁰, contemplan el PAM, precisando que 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 del CDI. El artículo que dispone el PAM en los CDI bajo análisis no hace ninguna referencia a la posibilidad de recurrir a un arbitraje (CDI con México, p. 8; CDI con Corea, p. 8; CDI con Suiza, p. 8; CDI con Portugal, p. 8; CDI con Japón, p. 8).

Cabe precisar que el CDI celebrado por el Perú con Suiza incluye una cláusula unilateral muy interesante en el numeral 13 del protocolo en relación con el arbitraje, la cual precisa que si en virtud de un CDI celebrado con un tercer país con posterioridad a la fecha de la suscripción del CDI con Suiza,

el 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. (CDI con Suiza, p. 11)

En nuestra opinión, tal disposición parecería tratarse de una cláusula de la nación más favorecida; sin embargo, carece de la “automaticidad” que caracteriza a las citadas cláusulas, en tanto, lo previsto con Suiza da lugar a la negociación de una modificación del CDI para incluir el arbitraje y no al entendimiento de la procedencia automática de este sin necesidad de modificar el CDI o protocolo.

6 Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y su Protocolo (CDI con México).

7 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 (CDI con Corea).

8 Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Tributación en relación con los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, y su Protocolo (CDI con Suiza).

9 Convenio entre la República del Perú y la República Portuguesa para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con los Impuestos a la Renta, y su Protocolo (CDI con Portugal).

10 Convenio entre la República del Perú y Japón para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión y la elusión fiscal, y su Protocolo (CDI con Japón).

En el numeral 10 del protocolo del CDI celebrado con México, al igual que en el numeral 11 inciso e) del protocolo del CDI suscrito con Portugal y en el numeral 8 del protocolo del CDI con Japón, se prevé que, no obstante, cualquier otro acuerdo internacional (incluido el GATS), las disputas que surjan relativas a un impuesto comprendido en el CDI, solo estarán sujetas a las disposiciones de tal convenio. Por su parte, el CDI celebrado con Corea no hace referencia expresa al GATS, al igual que el CDI con Suiza.

3.5. El Convenio multilateral celebrado por el Perú

Conforme al resultado de la acción 15 del Plan BEPS, la OCDE desarrolló un instrumento multilateral para modificar los CDI bilaterales celebrados con anterioridad, por la necesidad de que en estos se vean reflejados los cambios adoptados como resultado del Plan BEPS para eliminar y modificar las cláusulas vulnerables al abuso, ante la probable renegociación lenta y onerosa que significaba la modificación de cada texto. El instrumento multilateral, por el contrario, permite la implementación rápida, eficaz y generalizada de medidas BEPS (OCDE, 2016c)¹¹.

El Perú suscribió tal convenio multilateral el 26 de junio de 2018 (OCDE, 2018), encontrándose en la actualidad en proceso de perfeccionamiento conforme a lo previsto por el artículo 56 de la Constitución Política, habiendo ingresado al CR para tal efecto mediante el Proyecto de Ley N.º 03018/2022-PE presentado el 7 de setiembre de 2022¹² (Congreso de la República [CR], 2022). Respecto del PAM en el convenio multilateral, el Perú se ha reservado el derecho a que la primera frase del artículo 16.1 se aplique a sus CDI, sobre la base de su “intención de cumplir el estándar mínimo” para mejorar la resolución de disputas bajo el Plan BEPS de la OCDE/G20 asegurando que en sus CDI el acceso al PAM. La reserva efectuada por el Perú implica que el PAM conforme a los CDI celebrados continuará siendo solicitado solo ante la autoridad competente del país de residencia y no se podrá someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de las jurisdicciones contratantes, conforme lo prevé el artículo 25 del vigente MOCDE versión 2017, post BEPS (CR, 2022, p. 9).

4. El estándar mínimo y la obligación de garantizar el acceso al PAM

Como resultado final de la acción 14 del Plan BEPS, los países asumen compromisos actitudinales respecto de la solución de controversias, en efecto, la propia OCDE reconoce que

los distintos países han dado luz verde a cambios importantes en sus respectivas actitudes frente a la solución de controversias, hecho que se plasma fundamentalmente en el desarrollo de un estándar básico en lo referente a la resolución de conflictos”. (OCDE, 2016b, p. 49)

11 Considerando la necesidad de contar con medidas que impidan el abuso de los CDI y la flexibilidad que permiten sus términos, al 10 de noviembre de 2022 se han reportado a la OCDE en su calidad de depositario, cien países que han suscrito el Convenio Multilateral (OCDE, 2022c).

12 El Proyecto de Ley ha sido derivado a las Comisiones de Relaciones Exteriores y de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera (CR, 2022).

A diferencia de otros resultados del Plan BEPS que se han plasmado en modificaciones a los modelos, directrices e incluso incorporación de normas internas, la acción 14 pretende cumplir sus objetivos con el compromiso asumido por los países para la efectiva aplicación de sus resultados a efecto de garantizar la implementación de los mecanismos de control recíproco entre los países.

4.1. El estándar mínimo y el marco inclusivo

El 2016 se creó el marco inclusivo sobre BEPS para garantizar que los países y jurisdicciones interesados, incluidas las economías en desarrollo

podieran participar en condiciones de igualdad en el desarrollo de estándares sobre cuestiones relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, revisando y fiscalizando al mismo tiempo la implementación del Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20. (OCDE, 2020, p. 1)

En la actualidad, el marco inclusivo tiene más de 135 miembros, entre los que se encuentran los países latinoamericanos y, en particular, el Perú (OCDE, 2022a, p. 1).

Precisamente, respecto del PAM se adoptó un estándar mínimo el 2015, el cual incluye el compromiso de los países miembros del marco inclusivo, entre los que se encuentra el Perú, para lograr los siguientes objetivos:

- i. Asegurar que las obligaciones asumidas en virtud de los CDI sobre el PAM se apliquen plenamente y de buena fe, resolviendo prontamente los casos objeto de tales procedimientos.
- ii. Garantizar el acceso al PAM mediante la implementación de los procedimientos administrativos a efecto de la resolución oportuna de los PAM.
- iii. Asegurar que los contribuyentes accedan al PAM cuando cumplan los requisitos para ello (OCDE, 2015, p. 50).

De los compromisos asumidos, conforme se observa, desde la perspectiva de la empresa, es sumamente importante el punto (ii) del estándar, relativo a la implementación de los procedimientos administrativos para que se pueda acceder al PAM. En tal sentido, considerando la nula existencia de guías o normas al respecto en el Perú, a pesar de que nuestra red de CDI prevén tales procedimientos, es importante destacar las recomendaciones de la OCDE.

El lineamiento 24 del resultado de la acción 14, respecto del punto (ii) del estándar relativo a garantizar el acceso al PAM a través de la implementación de los procedimientos administrativos, la OCDE resalta la importancia de la creación de tales procedimientos a efecto de que las autoridades competentes se encuentren en capacidad de cumplir su mandato de forma efectiva y plena (OCDE, 2016a, pp. 17-18).

Con posterioridad a la presentación de los resultados finales de la acción 14 del Plan BEPS en octubre del 2015, el 2016 la OCDE emitió *peer review documents*¹³ a efecto de hacer el seguimiento del cumplimiento de estándar mínimo, a través de

13 Documentación para su revisión por pares.

reportes revisados por sus pares, es decir, las administraciones tributarias de los otros miembros del foro¹⁴ (OCDE, 2016a).

En el informe del 2016, se incluyen dentro de la relación de mejores prácticas, entre otras, las siguientes:

- i. Las jurisdicciones deben implementar medidas administrativas apropiadas para facilitar el acceso al PAM para resolver controversias relacionadas con el CDI, reconociendo el principio general de que la elección de “remedios” debe corresponder al contribuyente.
- ii. Las guías del PAM publicadas por las jurisdicciones deben estipular que los contribuyentes tendrán acceso a este para que las autoridades competentes puedan resolver mediante consulta la doble imposición que puede surgir en el caso de ajustes extranjeros iniciados de buena fe por los contribuyentes.
- iii. La guía del PAM publicada por las jurisdicciones debe brindar orientación sobre los PAM multilaterales.
- iv. Las jurisdicciones deben adoptar las medidas adecuadas para prever la suspensión de los procedimientos de cobro durante el período en que esté pendiente un caso sometido al PAM. Dicha suspensión de cobros debe estar disponible, como mínimo, en las mismas condiciones que se aplican a una persona que busca un recurso administrativo o judicial interno (OCDE, 2016a, p. 13).

4.2. Compromiso asumido para la implementación del PAM a través de la publicación de normas para su acceso

En el numeral 2.1 del estándar plasmado en el resultado de la acción 14, expresamente la OCDE señala que:

Los países deberían publicar normas, directrices y procedimientos sobre el acceso y la utilización del procedimiento amistoso y tomar las medidas oportunas para que dicha información esté disponible para los contribuyentes. Los países deberían asegurarse de que sus directrices sobre el procedimiento amistoso sean claras y fácilmente accesibles para el público. (2016b, p. 18)

Tal obligación implica dos tareas: primero, la elaboración de normas, directrices y procedimientos relativos a los PAM, y, seguidamente, la obligación de publicar las mismas. Resulta de suma importancia que se indique la forma de presentación de las solicitudes ante la autoridad competente que elijan o que determine el CDI. Recordemos que, conforme a las versiones anteriores a la del 2017 del MCOCDE, la empresa solo podía requerir el PAM ante su propia autoridad competente; mientras que conforme a la versión esta puede elegir ante qué autoridad requerir el PAM.

En el numeral 25 del estándar, la OCDE enfatiza que el lenguaje en que se redacten las normas, directrices y procedimientos debe ser claro, comprensible y

14 El Foro MAP FTA.

de fácil acceso para el público, entre otros, a través de las páginas web de la administración tributario o del MEF (OCDE, 2016b, p. 18).

La OCDE expresa su preocupación, en particular, por las empresas afectadas por ajustes primarios de precios de transferencia llevados a cabo en alguna de las jurisdicciones parte del CDI que pueden dar lugar a una doble imposición económica, pasible de solución a través de los ajustes de correspondencia que se tramitan como PAM. En esa línea, la OCDE enfatiza que las directrices sobre el PAM deben encontrarse disponibles para tales empresas.

5. Aspectos que es necesario regular para permitir el acceso a la empresa al PAM considerando las peculiaridades de los CDI del Perú

El informe del 2016 se coloca en la situación de los países cuyos CDI no contienen la posibilidad de requerir el PAM a cualquiera de las autoridades competentes y que se limita a la presentación de la solicitud a la autoridad del país de residencia de la empresa interesada, y, señala que, en el supuesto de que la autoridad competente que recibe la solicitud PAM de la empresa considere no justificada la alegación, la autoridad competente debe implementar un proceso de consulta o notificación bilateral que permita a la otra autoridad competente dar su opinión sobre el caso (OCDE, 2016a, p. 11). Tal tema es de suma importancia para el Perú, considerando que los ocho CDI bilaterales que integran la red de CDI de nuestro país solo permiten la presentación de la solicitud de PAM ante la autoridad competentes del país de residencia.

Respecto de los precios de transferencia y los ajustes que involucran a Estados contratantes de un CDI, dentro de las “mejores prácticas” para cumplir con el estándar mínimo del PAM desarrolladas por el informe del 2016, se considera como la primera obligación de las jurisdicciones la implementación de programas APA bilaterales. Como segunda buena práctica, se considera el deber de contar con procedimientos apropiados para publicar los acuerdos alcanzados por autoridades competentes sobre las dificultades o dudas surgidas en la interpretación o aplicación de sus tratados fiscales, y como tercera buena práctica, se establece el deber de las jurisdicciones de incluir dentro de la Guía PAM orientación sobre los APA (OCDE, 2016a, p 10).

Consideramos que los requisitos y procedimientos que debe diseñar la legislación interna en relación con el PAM no deben ser estructurados rígidamente; por el contrario, debe incorporarse un grado de flexibilidad que facilite la consulta y el acuerdo, en lugar de obstaculizarlos, en la misma línea que el comentario 21 al artículo 25 del MCOCDE (OCDE, 2017, p. 599). Por su parte, la OCDE identifica ciertos aspectos procesales mínimos del PAM que necesariamente deben ser regulados por la legislación doméstica, entre otros:

- a. La identificación de la etapa de un asunto tributario en la que contribuyente puede invocar la intervención de la autoridad competente mediante el PAM;
- b. La definición de si existe un formato en particular para solicitar el PAM e invocar la acción de la autoridad competente;

- c. La aplicación de plazos para la invocación del PAM por parte del contribuyente;
- d. El grado de participación por parte del contribuyente en el PAM;
- e. Los requisitos para proporcionar información por parte del o de los contribuyentes involucrados (OCDE, 2017, p. 599).

De la información mínima que requiere regulación según la OCDE, consideramos que resulta relevante la existencia de reglas claras sobre el grado de intervención y participación de la empresa que solicita el PAM, a efecto de ejercer plenamente su derecho de defensa.

6. Experiencia peruana en la celebración del PAM

En el documento denominado “Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 - Perú”, que figura en la página web de la OCDE (2021j) dentro de la “Estadística de Procedimientos de Acuerdos Mutuos de casos por jurisdicción del 2020”, se observa que nuestro país reporta un caso de PAM solicitado después del 1 de enero del 2017. Así mismo, señala que se ha iniciado un caso el 2020 y concluido otro caso en el mismo ejercicio, lo cual implica un *stock* de inventario al final del 2020 ascendente a un caso. Los casos reportados por el Perú son relativos a situaciones diferentes a precios de transferencia, es decir que no corresponden a atribución de rentas ni a ajustes de precios de precios entre partes vinculadas. Respecto de los períodos anteriores al mencionado, no se reporta ningún caso (OCDE, 2021j, p. 1).

Por su parte, del cuadro denominado *MAP Outcomes - other cases* es posible conocer que una solicitud de PAM presentada en el Perú fue retirada por el propio contribuyente y no dio lugar a una respuesta al PAM por parte de la autoridad competente (OCDE, 2021j, p. 3). En la Tabla 2, *Other MAP Cases*¹⁵, figura, dentro del casillero relativo al número de casos posteriores al 2016 que permanecen en el inventario de PAM al 31 de diciembre del 2020, que el Perú ha reportado un caso¹⁶ (OECD, 2021j, p.6).

Por lo demás, respecto de la abundante información requerida en los reportes a los que los países se han comprometido a presentar a la OCDE, el Perú responde que no se presentan casos, entre otros, relativos a precios de transferencia antes y después del 2017, inadmisibilidad o denegación de solicitudes de PAM, duración promedio de los procedimientos y motivos o materia de las solicitudes.

A partir de los reportes sobre PAM remitidos por los países miembros del marco inclusivo a la OCDE, se ha elaborado la Tabla 1, que evidencia que, con posterioridad al 1 de enero del 2016, Chile ha recibido cuatro solicitudes de PAM en total, de las cuales dos se relacionan con precios de transferencia y las otras dos son relativas a otros aspectos (OCDE, 2021d, p. 1). Por su parte, en el mismo período Colombia ha recibido tres solicitudes sobre aspectos diferentes del de

15 Dentro del Anexo B del Reporte Estadístico de PAM para el 2020, Período de Reporte (1 de enero 2020 a 31 de diciembre de 2020) para otros casos (OCDE, 2022b, p. 6).

16 Ver columna 14 en OCDE (2021j, p. 6).

precios de transferencia (OCDE, 2021c, p. 1). En el caso de México al 1 de enero del 2020 se reportan 34 casos de precios de transferencia iniciados con posterioridad al 1 de enero del 2016 y 14 casos diferentes del mencionado (OCDE, 2021g, p. 1). En la misma línea que México, Brasil reporta al 1 de enero del 2020, 18 casos de precios de transferencia y cinco casos diferentes de los señalados (OCDE, 2021b, p. 1). La proporción de casos de precios de transferencia, como mínimo, duplica el número de otro tipo de casos, lo cual evidencia la importancia de este tema y la alta conflictividad involucrada en estos tipos de casos, nótese que la proporción de casos de precios de transferencia en Brasil, triplica los correspondientes a otro tipo de problemas del CDI.

La Tabla 1 demuestra que los países que presentan la mayor red de CDI de Sudamérica, como son Chile y Venezuela¹⁷, no son necesariamente los que cuentan con mayores solicitudes de PAM; tal hecho podría relacionarse, más bien, con la antigüedad de la citada red¹⁸. En efecto, en Sudamérica, Chile lidera la región en cuanto al número de CDI que integran su red iniciada el 2000; sin embargo, su experiencia en el PAM no se compara con Brasil, ni Argentina, quienes iniciaron la celebración de sus CDI el siglo pasado. Lo mismo sucede con México, que supera a todos los países latinoamericanos en cuanto a la utilización del PAM como mecanismo de solución de controversias en su amplia red CDI¹⁹.

Tabla 1
Casos de procedimientos de acuerdo mutuo (PAM) reportados por los países latinoamericanos a la OCDE²⁰

País	Casos iniciados d. del 01.01.2016	Inventario inicial 2020	Casos iniciados	Casos cerrados	Inventario final 2020	Fuente OCDE
Argentina	Precios de Transferen ²¹	6	3	1	8	2021a
	Otros	8	2	1	9	2021a
Brasil	Precios de Transferen	18	3	1	20	2021b
	Otros	5	1	1	5	2021b
Colombia	Precios de Transferen	0	0	0	0	2021c
	Otros	2	1	0	3	2021c

17 Sobre la Red de CDI de Sudamérica ver el cuadro elaborado por Villagra al 31 de diciembre del 2018 (2019, p.1648).

18 Es preciso señalar que Venezuela no ha reportado información sobre sus PAM a la OCDE (2021).

19 La red de CDI de México al 2018 asciende a más de 50 y constituye la mayor en Latinoamérica (Villagra, 2015, p. 352).

20 Es preciso señalar que si bien Honduras y Paraguay, en su calidad de países miembros del Marco Inclusivo, han cumplido con emitir su Reporte de PAM para el control y estadística de la OCDE; sin embargo, tales países no figuran en el cuadro en tanto han reportado “cero” casos (OCDE, 2021f, 2021i).

21 La referencia a “Casos de Precios de Transferencia” pertenece a las solicitudes de PAM relacionadas (i) a la atribución de rentas al establecimiento permanente; o (ii) a la determinación de rentas entre empresas asociadas (OCDE 2021i).

País	Casos iniciados d. del 01.01.2016	Inventario inicial 2020	Casos iniciados	Casos cerrados	Inventario final 2020	Fuente OCDE
Chile	Precios de Transferen	0	2	0	2	2021d
	Otros	2	0	0	2	2021d
México	Precios de Transferen	34	23	15	42	2021g
	Otros	14	8	4	18	2021g
Panamá	Precios de Transferen	1	1	0	2	2021h
	Otros	0	0	0	0	2021h
Perú ²²	Precios de Transferen	0	0	0	0	2021j
	Otros	1	1	1	1	2021j
República dominica	Precios de Transferen	0	0	0	0	2021e
	Otros	2	0	0	2	2021e
Uruguay	Precios de Transferen	0	0	0	0	2021k
	Otros	1	0	0	1	2021k

Fuente: Elaborada a partir de los Reportes de los países miembros del Marco Inclusivo a la OCDE (2021l, p. 1).

7. La nula implementación del PAM en el Perú

Cabe resaltar que la propia OCDE y los países del marco inclusivo consideran la necesidad de implementar las medidas administrativas necesarias a través de la emisión de normas internas y la publicación de las mismas para hacer accesible el PAM para las personas y empresas. Lamentablemente, a la fecha, del análisis de la normativa peruana, fuera de lo previsto en los CDI que forman parte del derecho nacional conforme a la Constitución Política, no se identifica ninguna norma de ninguna jerarquía al respecto y el contribuyente, en particular la empresa, desconoce aspectos cruciales del PAM reconocido en los convenios bilaterales. Lamentablemente, seguimos en la misma situación que Grossheim (2008) reconocía en 2008; esto es la nula regulación del PAM en el Perú (p. 522).

Aisladamente, en el documento denominado Peru Dispute Resolution Profile que obra en inglés, en la página web de la OCDE, figura el nombre de la autoridad ante la cual se puede solicitar un PAM, así como del punto de contacto; fuera de ello, en ningún documento interno o información pública de la web de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) se hace referencia al PAM (OCDE, 2022b, p. 1).

Ante tal ausencia de regulación y omisión de las autoridades peruanas de cumplir el compromiso asumido de adoptar el estándar mínimo del PAM, los

²² El corte inicial del Reporte elaborado por el Perú es el 1 de enero del 2017, a diferencia de los demás países que figuran en la Tabla 1, cuyo corte inicial corresponde al 1 de enero del 2016 (OCDE, 2021j).

derechos del contribuyente se ven vulnerados. La principal evidencia de ello es la estadística reflejada en la Tabla 1, expuesta en el presente trabajo, que permite concluir que el casi nulo requerimiento del PAM por parte de las empresas y personas naturales se debe al incumplimiento del Perú de la implementación del PAM manifestada por la inexistencia de la guía y lineamientos mínimos necesarios.

Por su parte, la implementación del PAM no debería ser una tarea difícil para la administración tributaria, en tanto desde el 2007 se cuenta con el Manual para la Aplicación del Procedimiento Amistoso Efectiva desarrollado por la OCDE, que incluso cuenta con una versión en español (a diferencia de otros documentos de tal organismo) (OCDE, 2007).

Asimismo, la experiencia de otros países podría facilitar la labor de implementar el PAM, tal es el caso de México que ha desarrollado el procedimiento para la presentación de la solicitud incluso en línea o virtual y claramente indica su gratuidad para casos generales y señala el precio a pagar cuando el problema se vincula con precios de transferencia (SAT, 2022, p. 1). En la misma línea, la Agencia Tributaria de España (AT) ha desarrollado una guía de procedimientos amistosos y cuenta con un reglamento de PAM en materia de imposición directa²³ que establece las etapas del procedimiento, empezando por la solicitud, la admisión/denegación de la misma, la fase unilateral, la fase bilateral y la ejecución del acuerdo (AT, 2021, p. 1).

8. Conclusiones

- 1) Los ocho CDI bilaterales celebrados por el Perú prevén el PAM a solicitud de la empresa ante la autoridad competente de su país de residencia y el convenio multilateral firmado por el Perú el 2018 —aún no perfeccionado— no ha incluido la posibilidad de que el solicitante del PAM recurra ante cualquiera de las autoridades competentes de ambos Estados contratantes, no obstante la recomendación de la OCDE plasmada en el vigente modelo de convenio del 2017, modificado como consecuencia del Plan BEPS, y que forma parte del estándar mínimo.
- 2) El Perú, como parte del marco inclusivo y conforme a lo señalado en el convenio multilateral, se ha comprometido a adoptar el estándar mínimo referido al PAM; no obstante, hasta el momento la legislación doméstica no ha incorporado ningún procedimiento o guía para garantizar el acceso de la empresa al PAM.
- 3) Del análisis de la información reportada por los países y centralizada por la OCDE respecto del perfil de los países en relación con el PAM, se observa la casi nula existencia de solicitudes de PAM en el Perú a pesar de haber iniciado su red de CDI hace más de 20 años; a diferencia de Chile, Brasil, Argentina, entre otros países, cuyos procedimientos en marcha y concluidos evidencian que el PAM recogido en sus CDI no es *letra muerta* y que,

23 Real Decreto 1794/2008, modificado por el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio de 2021 (AT 2021: 1).

por el contrario, están cumpliendo su objetivo de constituir un mecanismo de solución de controversias eficaz.

- 4) Existe una relación de causa y efecto en la nula implementación del PAM por parte de la administración tributaria peruana y la imposibilidad de la empresa, en su calidad de contribuyente, de ejercer su derecho de defensa a través de tal mecanismo.

REFERENCIAS

- Agencia Tributaria de España (2021). Guía de Procedimientos Amistosos. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/guia-procedimientos-amistosos/parte-primer-procedimiento-fases/1-introduccion/que-procedimiento-amistoso.html>
- Constitución Política del Perú [Const.]. Artículo 56. 29 de diciembre de 1993.
- Comisión de la Comunidad Andina (CAN). Decisión 578. Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal. 4 de mayo del 2004.
- Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República de Canadá, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio, aprobado por Resolución Legislativa N.º 27904, 5 de enero de 2003.
- Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República de Chile, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio, aprobado por Resolución Legislativa N.º 27904, 6 de enero de 2003.
- Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta, aprobado por Resolución Legislativa N.º 27233, 22 de mayo de 2008.
- 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, aprobado por Resolución Legislativa N.º 30140, 23 de diciembre de 2013).
- Convenio entre la República del Perú y la República Portuguesa para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con los Impuestos a la Renta, y su Protocolo, aprobado por Resolución Legislativa N.º 30141 que aprueba el CDI con Portugal, 23 de diciembre de 2013.
- Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Tributación en relación con los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, y su Protocolo, aprobado por Resolución Legislativa N.º 30143, 27 de diciembre de 2013.

- Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la Doble Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y su Protocolo, aprobado por Resolución Legislativa N.º 30144, 23 de diciembre de 2013.
- Convenio entre la República del Perú y Japón para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión y la elusión fiscal, y su Protocolo, aprobado por Resolución Legislativa N.º 31098, 29 de 2020.
- Congreso de la República (2022). Proyecto de Ley N° 03018/2022-PE “Resolución Legislativa que aprueba la Convención Multilateral para implementar las medidas relacionadas con los tratados tributarios para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”. <https://wb-2server.congreso.gob.pe/spley-portal/#/expediente/2021/3018>
- 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*, (11), 234-246. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18592>
- Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. 8 de diciembre de 2004.
- Grossheim, A. (2008). El procedimiento amistoso en los convenios bilaterales suscritos por el Perú. En Asociación Fiscal Internacional (IFA), *CDIs – Convenios para evitar la Doble Imposición* (pp. 505-524). IFA Grupo Peruano. Impresores Comerciales SAC. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/321_06_grossheim-1.pdf
- Naciones Unidas (2013). *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017*. Departamento of Economic & Social Affairs.
- OCDE (2007). *Manual para la Aplicación del Procedimiento Amistoso Efectiva*. (Versión de febrero de 2007).
- OCDE (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>
- OCDE (2014). *Public Discussion Draft BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective*. <https://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>

- OCDE (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015 Resúmenes*. <https://web-archiver.oecd.org/2015-10-05/374058-beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- OCDE (2016a). *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents*, (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>
- OCDE (2016b). *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14*. (Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios). <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>
- OCDE (2016c). *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). <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>
- OCDE (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page432
- CDE (2018). *Convenio Multilateral de la República del Perú*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-peru.pdf>
- OCDE (2020). *Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20*. <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>
- OCDE (2021a). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Argentina*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-argentina.pdf>
- OCDE (2021b). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Brazil*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-brazil.pdf>
- OCDE (2021c). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Colombia*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-colombia.pdf>
- OCDE (2021d). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Chile*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-chile.pdf>
- OCDE (2021e). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Dominican Republic*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-dominican-republic.pdf>
- OCDE (2021f). *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Honduras*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-honduras.pdf>

- OCDE (2021g), *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Mexico*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-mexico.pdf>
- OCDE (2021h), *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Panama*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-panama.pdf>
- OCDE (2021i), *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Paraguay*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-paraguay.pdf>
- OCDE (2021j), *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Peru*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-peru.pdf>
- OCDE (2021k), *Mutual Agreement Procedure Statistics 2020 – Uruguay*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-uruguay.pdf>
- OCDE (2021l) *Mutual Agreement Procedure Statistics of other cases per jurisdiction for 2020*. <https://web-archiv.e.oecd.org/2022-11-21/595718-mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-other.htm>
- OCDE (2021ll) *Mutual Agreement Procedure Statistics of transfer pricing cases per jurisdiction for 2020*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>
- OCDE (2022a) Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Noviembre 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>
- OCDE (2022b). *Peru Dispute Resolution Profile (Last updated: 13 January 2022)*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/peru-dispute-resolution-profile.pdf>
- OCDE (2022c). *Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. Situación al 10 de noviembre de 2022. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- Oficina del Tesoro de Estados Unidos de Norteamérica (2016). *United States Model Income Tax Convention*. https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf
- Organización Mundial del Comercio (OTC). (1995). *GATS*. https://www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/gatsqa_e.htm
- SAT (2022). Solicitud de inicio de procedimiento amistoso contenido en un Tratado para Evitar la Doble Tributación. [https://www.sat.gob.mx/tramites/35385/solicitud-de-inicio-de-procedimiento-amistoso-contenido-en-un-tratado-para-evitar-la-doble-tributacion-\(mutual-agreement-procedure,-map-por-sus-siglas-en-ingles\)](https://www.sat.gob.mx/tramites/35385/solicitud-de-inicio-de-procedimiento-amistoso-contenido-en-un-tratado-para-evitar-la-doble-tributacion-(mutual-agreement-procedure,-map-por-sus-siglas-en-ingles))

- Serrano Antón, F. (2019). El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional. En F., Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad Internacional*. (7ª ed.), (pp. 1419-1472). Ediciones CEF.
- Villagra, R. (2015) Análisis crítico del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y México – Características y peculiaridades. *Anuario de Investigación CICAJ 2013 – 2014* (pp. 349-381). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/168204/Texto%20completo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Villagra, R. (2019). La red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países de Sudamérica. En F., Serrano, *Fiscalidad Internacional*. (9ª ed.) (pp. 1645-1685). Ediciones CEF.
- Vogel, K. (1997). *Double Taxation Conventions*. (3ª ed.) Kluwer Law International.