



UNIVERSIDAD DE CHILE

**UNIVERSIDAD DE CHILE  
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS  
ESCUELA DE POSTGRADO**

***“ANÁLISIS COMPARATIVO DE DOCTRINAS EXTRANJERAS EN LA APLICACIÓN DE  
ACUERDOS BILATERALES ANTICIPADOS DE PRECIOS (APA).”***

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE  
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**ALUMNO: JAVIER CRESPO CÉSPED  
PROFESOR GUÍA: VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ**

Santiago, Chile

2023

**1. DEDICATORIA Y  
AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a mi familia por el apoyo incondicional, en especial a mi madre por creer siempre en mí.

## 2. INDICE

1. DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS	2
2. INDICE	3
3. ABREVIATURAS	5
4. RESUMEN EJECUTIVO	6
5. ABSTRACT	7
6. INTRODUCCION	8
1. Planteamiento del Problema	8
2. Hipótesis	9
3. Objetivo General	9
4. Objetivos Específicos	10
5. Metodología	10
7. MARCO TEORICO	11
1. Contextualización a la Doble Tributación Internacional	11
2. Doble Tributación Internacional	12
3. Métodos para evitar la Doble Tributación	14
4. Convenios para evitar la Doble Imposición internacional	15
5. Contextualización a los Precio de Transferencia	17
6. Principio de Plena Competencia ( <i>Arm's Length Principle</i> ).	18
7. Conceptos técnicos en materia de Precio Transferencia	18
8. Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario OCDE	19
9. Plan de Acción BEPS	20
10. Pilares BEPS	21
11. Acuerdo Anticipado de Precios (Advance Pricing Agreements)	23
12. Tipos de APA	24
8. MARCO NORMATIVO	26
9. DESARROLLO Y RESULTADOS	28
1. Acuerdo Anticipado de Precios (APA)	28
1. APA en Perú.	28
2. APA Argentina.	33
3. APA Chile.	36
	3

2.	Comparación de la información solicitada en los APA	41
3.	Procedimiento de Acuerdo Mutuo o Procedimiento Amistoso	43
1.	PAM Perú	43
2.	PAM Argentina	43
3.	PAM Chile	46
10.	CONCLUSIÓN	51
11.	Bibliografía	53

### 3. ABREVIATURAS

APA	Advance pricing arrangement – Acuerdo anticipado de precios
CbCR	Country by Country Report – Reporte país por país
ALP	Arm’s length principle – Principio de plena competencia
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting – Erosión de la base y transferencia de beneficios
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
ONU	Organización para las Naciones Unidas
SII	Servicio de Impuestos Internos (Chile).
LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824 de 1974
CT	Código Tributario, Decreto Ley N°830 de 1974
CDT	Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional.
PT	Precio Transferencia.
MCOCDE	Modelo Convenio Tributario OCDE.
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Perú).
AFIP	Administrador Federal de Ingresos Públicos (Argentina).
DCPOI	Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales
PAM	Procedimiento de Acuerdo Mutuo

#### 4. RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación tiene como propósito identificar aspectos procedimentales para el fortalecimiento de la normativa chilena relacionada a los instrumentos denominados APA bilaterales, a contar del análisis del marco tributario aplicado por países como Perú y Argentina y, a su vez, verificar si estas gestiones se encuentran alineadas con las recomendaciones de la OCDE.

Para ello, en primer lugar, se procederá a realizar la contextualización y el ámbito de aplicación, es decir, definir conceptos de base sobre doble tributación internacional y precios de transferencia, tales como el Principio de Plena Competencia (*Arm's Length Principle*), la especificación del artículo 9 "Empresas Asociadas" del modelo de convenio OCDE, la iniciativa Plan acción BEPS N° 8, 9, 10 y 13, que, también se introducirá a la lectura sobre la conceptualización del APA bilateral, como herramienta para la predictibilidad impositiva y sobre los Pilares 1 y 2 que imparte la OCDE para la protección de la erosión de las bases imponibles.

Una vez ya confeccionado el marco teórico y normativo, la investigación se enfocará en el análisis de las doctrinas tributarias que existen en Perú y Argentina relacionadas con APA bilateral, para que con posterioridad se establezca una comparación con el marco tributario que mantiene Chile, con la finalidad identificar el marco legal sobre la fijación de precios, valores y rentabilidades de las operaciones, para luego cotejarlos con las directrices que menciona OCDE, con el objetivo de identificar si las normativas domesticas analizadas cumplen con los parámetros internacionales.

En lo sucesivo, contemplando el estudio del párrafo precedente, se pretende acaparar el fundamento teórico y doctrinario para una posible adaptación a la normativa nacional con el objeto de promover el certeza tributaria y predictibilidad en las operaciones transfronterizas.

Finalmente, se proporcionará las conclusiones de este estudio.

## 5. ABSTRACT

The purpose of this research is to identify procedural aspects for the strengthening of Chilean regulations related to the instruments known as bilateral APAs, based on the analysis of the tax framework applied by countries such as Peru and Argentina and, in turn, to verify whether these efforts are aligned with the recommendations of the OECD.

To do so, first of all, we will proceed to contextualize and define the scope of application, i.e. to define basic concepts on international double taxation and transfer pricing, such as the Arm's Length Principle, the specification of Article 9 "Associated Enterprises" of the OECD model agreement, the BEPS Action Plan initiative No. 8, the BEPS Action Plan initiative No. 8, the OECD model agreement No. 8 and the OECD model agreement No. 8, the BEPS Action Plan initiative N° 8, 9, 10 and 13, which will also be introduced to the conceptualization of the bilateral APA as a tool for tax predictability and the OECD's Pillars 1 and 2 for the protection of tax base erosion.

Once has been established the theoretical and regulatory framework, the research will focus on the analysis of the tax doctrines that exist in Peru and Argentina related to bilateral APA, in order to subsequently establish a comparison with the tax framework that Chile maintains, with the purpose of identifying the legal framework on the pricing, values and profitability of operations, and then compare them with the guidelines mentioned by the OECD, in order to identify whether the analyzed domestic regulations comply with international parameters.

In the following, contemplating the study of the preceding paragraph, the intention is to gather the theoretical basis and doctrinal for a possible adaptation to the national regulations to promote tax certainty and predictability in cross-border operations.

Finally, will be provided the conclusions and comments of this study.

## 6. INTRODUCCION

La dinámica globalización de la economía ha producido un incremento en la actividad empresarial, entre ellas se destacan las transacciones en diversas jurisdicciones, donde tales operaciones realizadas por empresas de un mismo grupo económico son reguladas por normas de precios de transferencia, cuyo principal propósito es establecer un marco regulatorio para que tales operaciones se realicen como si se tratará de partes independientes, es decir, que los precios pactados en dichas negociaciones deban ser coherentes a transacciones del mercado, de tal modo que los resultados obtenidos sean similares a las condiciones que pactan entre partes no vinculadas (principio de *Arm's Length*), de lo expuesto, se entiende que existen precios de transferencias entre sociedades relacionadas que difieren de los precios establecidos entre partes independientes sobre una misma operación.

Dada la problemática anterior, surgen conflictos para el contribuyente debido a que las distintas jurisdicciones evidentemente aplican su soberanía impositiva sobre dichas rentas provocando la doble tributación. De tal modo, que los Estados han buscado prácticas preventivas y correctivas para que este inconveniente de doble tributación internacional sea mitigado con instrumentos unilaterales, bilaterales y multilaterales.

Una de los instrumentos que comprende la Ley de la Renta y entre otros cuerpos normativos, es otorgar la posibilidad a los contribuyentes a realizar un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia, cuyo propósito recae en establecer condiciones y un precio anticipado sobre las operaciones futuras con el fin de ser aceptados por las Administraciones Fiscales involucradas, generando predictibilidad impositiva sobre operaciones a realizar.

En base a lo mencionado, el siguiente trabajo tiene el siguiente planteamiento del problema:



## **1. Planteamiento del Problema**

Analizando lo dispuesto en el artículo 41 E N°7 de la LIR y pronunciamientos del Servicio de Impuesto Internos, se logra identificar amplia conceptualización de este término, generando una espaciosa interpretación, de ese modo, se evidencia riesgos en relación al cumplimiento normativo en las operaciones, los que pueden ser más profundos en los casos bilaterales, que lleva a determinar si las practicas están alineadas a los estándares de cumplimiento de tributario internacional según las directrices de la OCDE.

En Chile, existen pocos pronunciamientos jurídicos tributarios para ejercer un acuerdo anticipado de precios de una forma bilateral con la administración fiscal, lo que se traduce en desconfianza por parte del contribuyente al no tener certeza jurídica al revelar información clave del negocio y, además, no se sabe si la administración podrá estar de acuerdo con la operación y pueda optar un rol colaborativo.

## **2. Hipótesis**

En relación a lo expuesto en la problemática precedente, la hipótesis a ratificar en la siguiente investigación es:

1.- Con la normativa actual en Chile es insuficiente la certeza jurídica entorno a los APA bajo un enfoque bilateral.

*¿Realmente existe una escasez normativa en la determinación de los alcances en los acuerdos anticipados de precios bajo un enfoque bilateral en Chile?*

2.- En relación a las doctrinas extranjeras a analizar y acorde a las directrices de la OCDE, existen mecanismos que puedan dar predictibilidad jurídica para los grupos empresariales entorno al APA bajo un enfoque bilateral.

*¿De acuerdo a las directrices de la OCDE y doctrinas extranjeras analizadas, existen procedimientos que puedan garantizar predictibilidad jurídica a los grupos empresariales bajo un enfoque bilateral?*

3.- La administración tributaria podrá adoptar parámetros procedimentales de las normativas analizadas, que permita entregar certeza jurídica idónea a los contribuyentes en el APA bajo el enfoque bilateral.

*¿La administración tributaria chilena podrá adaptar principios, métodos, fórmulas y/o criterios, que aporten al desarrollo de la problemática planteada?*

### **3. Objetivo General**

Describir las metodologías de Perú, Argentina y las directrices internacionales según OCDE, para gestionar los acuerdos anticipados de precios bilaterales, con el propósito de proponer un set de recomendaciones de fortalecimiento del marco tributario chileno aplicable.

### **4. Objetivos Específicos**

Revisar e investigar el marco legal aplicado por Perú, Argentina y Chile sobre los acuerdos anticipados de precios de forma bilateral con el fin de determinar cuál el procedimiento que utilizan para ese tipo de transacciones.

Analizar las doctrinas utilizadas por cada uno de los países nombrados anteriormente para identificar si los procedimientos bilaterales aplicados están acorde a las directrices internacionales según OCDE, en relación a los APA de tipo bilateral.

Efectuar y analizar posibles adaptaciones de aquellas doctrinas internacionales a la normativa nacional y a las prácticas de la administración tributaria chilena a objeto de promover certeza tributaria y predictibilidad.

### **5. Metodología**

El desarrollo en esta investigación se llevará a cabo bajo el método dogmático, en el sentido de involucrarse en la jurisprudencia de cada uno de los países mencionados.

Además, se aplicará el método comparativo cuando se realice la comparación de cada una de las doctrinas y, por último, se utilizará el método analítico, dado que se pretende analizar la adaptación de posibles criterios que utilizan los países en cuestión para que Chile pueda incorporarlos a su normativa nacional. Lo anteriormente expuesto, tiene como objeto cumplir con los objetivos generales y específicos planteados en este trabajo.

## 7. MARCO TEORICO

A continuación, se presentan conceptos y antecedentes que permiten comprender el enfoque de esta investigación:

### 1. Contextualización a la Doble Tributación Internacional

Los países pueden optar por principios para ejercer jurisdicción para gravar con impuestos a los contribuyentes con el fin de aplicar métodos de recaudación de los mismos, por lo que se considera parte de la soberanía del país. Es importante destacar que el vínculo entre estado y contribuyente debe ser claro y oportuno, dado que el contribuyente puede ejercer muchas actividades no solo por el estado en que se encuentra, sino más bien puede realizar actividades con uno o más países.

Al interiorizarse en el contexto internacional tiene sentido que, al existir interacción del contribuyente con varios estados, presiona a que surjan normas que puedan regular este tipo de comportamiento, razón por la cual al día de hoy existen normas que juegan un rol importante a la hora de determinar la jurisdicción sobre cierto hecho o actividad.

En Chile, en el artículo 3 de la LIR comenta que, *“toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente este dentro del país”*, por lo que resulta importante mencionar los conceptos que pueden generar desigualdad en como cada país expresa la potestad de gravar sus rentas, en relación a lo comentado, se explicarán los siguientes conceptos:

#### a.- Concepto de Fuente

En la LIR podemos encontrar este concepto en el inciso primero del artículo 10, menciona: *“Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”*, lo que permite desprender que la fuente guarda relación con los bienes que se encuentran en el país y actividades que se desarrollen en él, dicho en otras palabras, este concepto se relaciona con el lugar donde se origina y paga la renta.

En los incisos posteriores de la citada norma, también señala sobre el concepto de la fuente, ya sea en el ámbito a la propiedad intelectual o industrial, en acciones y derechos sociales.

#### b.- Concepto de Residencia

El entendimiento de este concepto se encuentra especificada en el número 8 del artículo 8 del CT, el cual menciona: *“toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos”*, según la definición anterior, se debe tener presente que la residencia va a depender de la permanencia física de una persona en el país en un tiempo determinado. Así como menciona la Circular 63 del 2021 de SII, mientras se excedan los 183 días de manera continua o no, durante un periodo de 12 meses consecutivos, la persona será residente, es decir al día 184.

Los conceptos comentados, son definidos bajo la normativa chilena, por lo que cuando un contribuyente percibe una renta en la cual más de dos países mencionen en su normativa doméstica, que esa renta se encuentra gravada bajo su disposición, se deberá aplicar las normas de desempate aludidas en los CDT.

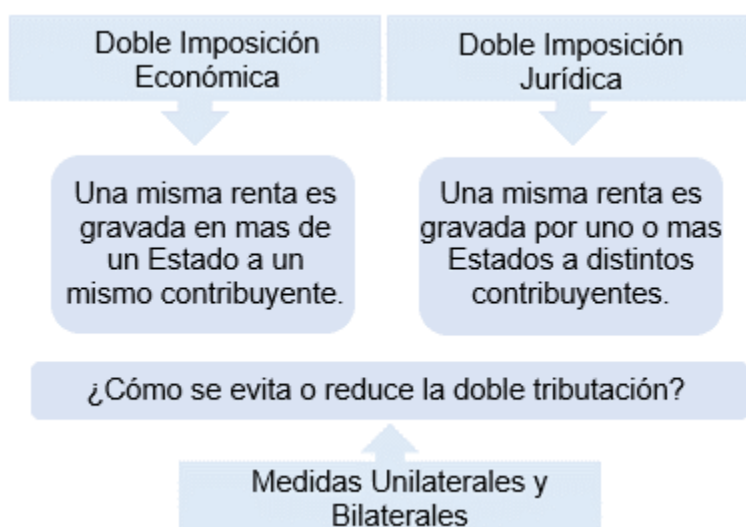
## **2. Doble Tributación Internacional**

Los países son autónomos en aplicar sus normas tributarias en lo que concierne a su jurisdicción y su independencia se limita cuando se extiende hacia otros países o jurisdicciones, por lo que se entiende que, cada estado se preocupa de gravar con impuestos a los contribuyentes que generen rentas hacia el extranjero, como también, aquellos contribuyentes que generen rentas y que se encuentren localizados en el extranjero. En este sentido, forman parte de la tributación internacional las disposiciones tributarias internas que abarcan operaciones internacionales y las cláusulas del Convenio de Doble Tributación (“CDT”) (Lorenzo, 2013).

En la literatura, el concepto de doble tributación internacional se expone como una problemática, dado que, la expresión por sí misma da a entender que dos países gravan con impuestos a un mismo sujeto pasivo, cuando este contribuyente mantiene residencia en ambos países o cuando el mismo, posee su fuente de ingreso en el exterior donde no se beneficia de la residencia (Núñez, 2012).

De esa forma, existe la doble tributación económica y jurídica, para ambos tipos se requiere que un bien se encuentre gravado bajo dos leyes distintas. En la doble tributación económica, se procura separar la contribución impositiva de los sujetos, es decir, se grava la renta en dos oportunidades, pero no guarda relación con la distribución de aquella renta, en teórica, se grava la renta dos veces, pero con una sola fuente económica y por el lado de doble tributación jurídica, se grava con impuestos las rentas que se encuentren reguladas por dos normas distintas sobre un mismo bien. (Guerreño, 2012). A continuación, se presenta una simplificación de los conceptos anteriores:

**Cuadro 1: Doble imposición económica y jurídica.**



**Fuente: Elaboración propia.**

Existen tres situaciones en donde se ve evidenciada la doble tributación jurídica, estos son (OCDE, Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada, 2017):

- a.- Caso Residencia/Fuente: En estas circunstancias un país reclama su potestad impositiva en relación a la residencia y otro país en base a la fuente.
- b.- Caso Residencia/Residencia: En este caso, trata de una situación donde dos países demandan a la misma vez la residencia del contribuyente para ejercer su potestad tributaria.
- c.- Caso Fuente/Fuente: La situación que se presenta en este caso, es cuando dos países consideran que la fuente de la producción se encuentra en su jurisdicción.

De lo mencionado precedentemente, podemos tomar en cuenta que la doble tributación en sí, consiste en la capacidad soberana de los países para imponer tributos sobre una o más personas o rentas, por lo que su aplicación tributaria trae consigo una serie de problemáticas y efectos propios de análisis sobre residencia del contribuyente y fuente productora de la renta. En los párrafos sucesivos, se dará una breve explicación de cómo se puede evitar o reducir la doble tributación jurídica en el ámbito internacional.

La doctrina ha formulado dos medidas para prevenir o atenuar la doble tributación del contribuyente producto de los principios jurisdiccionales adoptados por los Estados, manifestando:

a.- Medidas Unilaterales: Estas medidas son amparadas por la norma doméstica de cada país, a su vez estas no serán válidas cuando existan acuerdos entre países, dado que este tipo de tratado o convenios respecto a la doble tributación prevalece sobre la normativa interna (Bernal, 2002).

b.- Medidas Bilaterales: Estas medidas corresponden instrumentos en donde dos o más países elaboran soluciones bilaterales para otorgar certeza jurídica para ambos Estados. Este tratado o CDT tiene mayor prelación jurídica ante las leyes internas de los países y resultan ser más eficientes que las medidas unilaterales, dado que los convenios incorporan potestades tributarias y principios jurídicos en relación a las necesidades del mercado internacional. Los países que realizan exportación de capitales tienen ventaja en el convenio (Guerreño, 2012).

### **3. Métodos para evitar la Doble Tributación**

Los métodos que se presentarán a continuación, pueden ser adoptados de manera unilateral, bilateral y multilateral, esto se puede llevar a cabo tanto en la legislación interna, CDT o tratados internacionales multilaterales respectivamente. De esta forma, es más justo para el contribuyente tener formas de evitar la doble imposición (Borderas & Moles, 2008). A continuación, se presentan algunos métodos para atenuar la doble imposición:

a.- De la Exención o de Reparto.

El Estado de la residencia renuncia a la imposición, dado que la renta ya tuvo su percepción impositiva en el Estado de la fuente, es decir, se pagan impuestos solo en el Estado de la fuente.

Este método se subdivide en dos aristas, en:

a.1.- Exención Integral, así como se mencionó anteriormente, el Estado de la residencia no aplica imposición sobre las rentas originadas en otro Estado.

a.2.- Exención Progresiva, este método es lo mismo que la exención Integral, pero se diferencian en que en este método se incorpora la renta en la base imponible y solo se aplica esta tasa impositiva a las rentas originadas en el Estado de la residencia (Pedernera, 2014).

b.- Del crédito o de Imputación (*tax credit*).

El Estado de la residencia grava las rentas recibidas desde el exterior y compensa la carga impositiva con el impuesto pagado en el Estado de la fuente.

Este método se subdivide en:

b.1.- Imputación Integral, esta imputación permite que los impuestos pagados en el Estado de la fuente puedan ser descontados en su totalidad al momento de calcular los impuestos en el Estado de la residencia, provocando de esta manera, la deducción total o la devolución en el caso que sea superior la imposición soportada en el Estado de la fuente.

b.2.- Imputación Ordinario o Limitada, como su nombre lo dice, solo se permite rebajar hasta los impuestos soportados en el Estado de la fuente.

b.3.- Imputación con deducción de impuesto subyacente (*underlying tax credit*), en este método, la sociedad matriz en el Estado de la residencia, puede deducir el impuesto soportado por la filial del Estado de la fuente, con el límite del impuesto que corresponda pagar en la matriz.

b.4.- Imputación por impuesto no pagado (*tax sparing*), en este método se permite la deducción del impuesto que aún no se encuentra pagado en el Estado de la fuente, por lo que el Estado de la residencia puede aprovechar dicha facultad con la compensación del mismo (Borderas & Moles, 2008).

c.- De la deducción.

El Estado de la residencia tendrá la facultad de poder deducir de su base imponible el impuesto soportado en el Estado de la fuente, es decir, la deducción en el Estado de la residencia funciona como un gasto aceptado. (Borderas & Moles, 2008).

#### **4. Convenios para evitar la Doble Imposición internacional**

Los efectos postguerra, trajo consigo el crecimiento industrial y comercio internacional para varios países, lo que significó inyectar normativas tributarias para la recaudación de impuestos. A fin de incentivar la recuperación económica, la Liga de las Naciones Unidas empezó a trabajar en ello dado el crecimiento del traspaso de capitales entre países y con el interés de evitar la doble imposición, elusión y evasión fiscal (Lorenzo, 2013).

De esa manera, un grupo de expertos y con la colaboración de varios países crearon modelos de convenio, donde posteriormente Las naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) siguieron trabajando en ello para cubrir la necesidad de establecer un tratamiento de conflictos tributarios internacionales originados por la doble tributación de rentas transnacionales.

Estos Convenios de Doble Tributación, corresponden a la renuncia de la soberanía impositiva para asegurar a los contribuyentes la prevención de la doble imposición, fraudes y evasión fiscal, además promueven entre países el fortalecimiento de las relaciones económicas y comerciales para generar un ambiente estable al inversionista (Borderas & Moles, 2008).

De otra forma, podemos señalar que los CDT brindan predictibilidad fiscal a los inversionistas, llevando a cabo su función de evitar la doble imposición asignando facultades tributarias a uno de los Estados con la opción de deducir los impuestos pagados en el exterior, en ese sentido, se asocian a políticas aduaneras, de integración comercial y de protección de inversiones para simplificar el comercio y expandir la inversión (Damiani, 2012).

A continuación, se especificará una breve descripción de cada modelo:

##### **a.- CDT Modelo OCDE**

Este modelo determina quienes se encuentran afectos al convenio, de esa forma, define el concepto de residente y establecimiento permanente. Otorga un beneficio impositivo para los países que invoquen la residencia, es decir, este modelo tiene la finalidad de



evitar la doble imposición internacional entre Estados que sean considerados desarrollados (Guerreño, 2012).

El modelo aparte de contener el convenio, también cuenta con “Comentarios” sobre su aplicación e interpretación, de allí viene la infraestructura que sustenta el actual sistema de CDT (Lorenzo, 2013).

#### b.- CDT Modelo ONU

El modelo ONU nació a modo de complemento del modelo OCDE a menester de países desarrollados y en vías de desarrollo, su enfoque impositivo favorece a países de la fuente, es decir, donde se origina la actividad. (Gámez & Romero, 2017).

Como se ha mencionado previamente, la doble tributación internacional se va desarrollando cuando las administraciones tributarias deciden recaudar mas tributos de los que les corresponde, por ejemplo, gravar dos veces una misma renta o actividad, por lo mismo, si un contribuyente tiene presencia internacional, no corresponde que tribute dos veces, es decir, pagar impuestos cuando los había pagado en otro país, dado lo anterior, los precios de transferencias ayudan a simplificar la transferencia de activos entre empresas asociadas para evitar conflictos de doble imposición. A continuación se mencionarán algunos de los conceptos claves para un mayor entendimiento en la materia:

### **5. Contextualización a los Precio de Transferencia**

Como ya se ha mencionado anteriormente, el comercio internacional se ha ido desarrollando con gran agilidad con respecto a las operaciones empresariales, entre ellas tienen relevancia las transacciones entre partes relacionadas, estas empresas forman parte del mismo grupo económico, pero con la particularidad que se encuentran en distintas jurisdicciones, por la misma razón, se ha originado la necesidad de regular estas operaciones dado al traspaso de pérdidas o beneficios hacia Estados fiscales con menor o mayor coacción impositiva.

Debemos entender que los precios de transferencias van a dirigidos a evitar actos fiscales nocivos, por lo que tienden a ser una guía hacia los contribuyentes, de ese modo, sus operaciones transfronterizas incorporen elementos reales y cumplan con estándares mínimos normales (Bettinger Barrios, 2005).

Por otra parte, los precios de transferencias, como bien dice su nombre, son precios que se fijan entre partes vinculadas fiscalmente sobre sus operaciones internacionales, este precio puede estar o no en coherencia al mercado, es decir, el valor de la transacción entre partes relacionadas debe ser fijado por condiciones normales al mercado, cuando este precio no sea al valor de mercado, la administración tributaria puede ajustarlo como si se tratará de una operación entre independientes (Carrillo, 2012).

Otra definición acorde al PT puede ser el precio fijado a una empresa relacionada sobre la entrega de un producto o servicio, donde este precio se aplica a una transacción económica valorable y que se realice entre partes relacionadas, necesariamente las partes deben estar ubicadas en distintas jurisdicciones tributarias (García, 2005).

## **6. Principio de Plena Competencia (*Arm's Length Principle*).**

Definen este principio como un *“estándar internacional sobre precios de transferencia acordado por los países miembros de la OCDE para su utilización, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las administraciones tributarias”*, además de eso también menciona que el principio *arm's length* es eficaz en la gran mayoría de los casos, dado que otorga un procedimiento tributario equitativo e igualitario para las empresas, de ese modo evita la distorsión en la competitividad empresarial y en el reparto de beneficios, donde este último se pueden presentar muchas complicaciones debido a que las empresas del mercado no siempre tienen semejanzas comparables (OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precio de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2017).

El Principio de Plena Competencia es la base de la regulación de los Precios de Transferencia, debido a que este principio considera que las transacciones que se realicen entre empresas relacionadas se deban llevar a cabo como si se tratasen de empresas independientes, de esa forma, los intereses de cada empresa son resguardados. Dado lo anterior, se presume que este principio trae consigo un riguroso análisis de comparabilidad de las operaciones que se llevan a cabo entre relacionadas para cotejar con operaciones similares a las del mercado (Villalón Méndez, 2011).

## **7. Conceptos técnicos en materia de Precio Transferencia<sup>1</sup>**

### **1.- Métodos de precio transferencia**

---

<sup>1</sup> Para mayor información ver: Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017, capítulo II, III y IV – Anexos I, II y III.

- 2.- Análisis de comparabilidad.
- 3.- Operaciones no vinculadas.
- 4.- Rango de precios.
- 5.- Procedimiento amistoso.
- 6.- Análisis funcional.

## **8. Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario OCDE**

El Principio de Plena Competencia mencionado en el punto anterior, se materializa en el artículo 9<sup>2</sup> del MCOCDE, el cual estipula:

*“1.- Cuando*

- a) Una empresa de una Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante o*
- b) Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,*

*Y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptables o impuestas que difieran de las que acordarían empresas independientes, los beneficios que hubiera obtenido una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han generado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y, por consiguiente, someterse a imposición*

*2.- Cuando un Estado contratante incluya en sus beneficios de una empresa de ese Estado-y, por consiguiente, grave- los de una empresa del otro Estado que ya ha gravado ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son los que hubiera obtenido la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre la dos empresas hubieran sido las que hubieran acordado empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste que proceda en la cuantía del impuesto aplicado sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de este Convenio y las autoridades competentes de los Estado contratantes se consultarán en caso necesario”.*

---

<sup>2</sup> El modelo convenio ONU en su artículo 9 también abarca el concepto de “*Empresas Asociadas*”, para mayor información ver: Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo 2011, página 15 y 16.

En los comentarios del artículo 9, se refieren a que se pueden cursar ajustes para efectos fiscales cuando las operaciones no se encuentren en coherencia con el Principio de Plena Competencia, donde se le autoriza a la administración tributaria del Estado Contratante a realizar ajustes en la contabilidad para reflejar los beneficios imponibles reales, es decir, que se encuentren en condiciones normales del mercado, pese que en algunas ocasiones la normativa interna de algunos países ajusta los beneficios entre empresas asociadas y estas no se armonicen con el principio *arm's length*, en tales situaciones de discrepancia, donde las partes no estén de acuerdo con el monto y naturaleza de dicho ajuste, deberán llevar a cabo el procedimiento amistoso del artículo 26 Procedimiento de Acuerdo Mutuo del actual Convenio OCDE, el cual define principalmente que las autoridades competentes de los Estados Contratantes tengan la interacción necesaria para llegar a un acuerdo mutuo (OCDE, Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada, 2017).

## **9. Plan de Acción BEPS**

El comportamiento de las empresas multinacionales en términos fiscales ha sido afectado debido al movimiento de líneas de negocios a jurisdicciones con más eficiencia en la gestión de costos con el fin de obtener una rentabilidad más alta, en ese sentido, el cargo impositivo se ha visualizado como un costo más a gestionar, provocando la eliminación, reducción o postergación en el mayor tiempo posible la obligación tributaria, lo que se conoce como planificación tributaria, que consiste en el desplazamiento de las utilidades a la jurisdicción fiscal más beneficiosa, generando pérdidas en el Estado de donde fueron migradas, lo que se conoce como erosión en la base imponible. El traslado de beneficios se considera como una elusión fiscal internacional y en la actualidad se hace cada vez más complejo poder controlar estas prácticas a causa de la economía digital. Por esta problemática, la OCDE junto a los países que integran G-20 se reúnen para proponer soluciones a través del proyecto BEPS, con el objetivo de mejorar el sistema tributario internacional para evitar la planificación tributaria agresiva (Ramos Angeles, 2015).

El Plan BEPS menciona 15 acciones, las cuales cumplen un rol sobre estándares mínimos de revisión en materia de convenios internacionales o precio transferencia, por lo que pasan a ser directrices de buenas prácticas, evitando el actuar abusivo, garantizando un avance en la resolución de conflictos, limitando la erosión en la base, declarando de forma obligatoria ciertas transacciones agresivas por parte del contribuyente, entre otras acciones (OCDE/G20, 2015). Especial atención tienen la acción número 8 que se refiere

al precio de transferencia asignado a las operaciones con intangibles, la acción número 9 comenta sobre la asignación contractual de riesgos económicos y tasa de retorno de la inversión de una empresa de gran capital, la acción número 10 alude sobre los riesgos significativos de aquellas operaciones comerciales inverosímiles y por último, la acción número 13 que se refiere a la documentación que sustenta los precios de transferencia para aumentar la transparencia en las operaciones a la administración tributaria, estas cuatro acciones del Plan BEPS guardan relación a los mencionado previamente, es decir, intentan dar solución a la problemática de la planificación tributaria agresiva asegurando que los precios de transferencia sean determinados correctamente para la creación de valor (OCDE/G20, 2015).

Se debe tener en cuenta que el efecto incorrecto en la utilización de los precios de transferencia acordados en las transacciones internacionales con empresas asociadas provoca la erosión en la base imponible, es decir, un desgaste del pilar de donde se calculan los impuestos sobre la renta, por lo que la autoridad fiscal debe procurar que dichas transacciones entre partes vinculantes se lleven a cabo bajo el principio de plena competencia y que la base imponible sea determinada de forma correcta. La dificultad que tiene esta fiscalización está dada por la multiplicidad de administraciones tributarias que se involucran en las operaciones que el contribuyente quiere llevar a cabo, por ende, si ha de ajustar algún parámetro en la determinación del precio de transferencia en alguna jurisdicción, provoca un ajuste en la otra jurisdicción (Aguita Morera, 2012). Para evitar dicha discordancia entre administraciones tributarias, los contribuyentes cuentan con instrumento para acordar dicho precio de forma anticipada, de tal modo evitar problemáticas entre administraciones tributarias y que los contribuyentes cuenten con cierto grado de certidumbre en sus operaciones transfronterizas entre relacionadas.

## **10. Pilares BEPS**

El profundo impacto que ha tenido el mundo por la digitalización de la economía ha provocado el aceleramiento de las normativas tributarias internacionales, dado que la no actualización de estas, deriva en el actuar indebido de enormes grupos empresariales, este comportamiento se traduce en no pagar el impuesto que les corresponde, dado que la actual normativa aun no neutraliza el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación. La OCDE fortaleció la normativa tributaria internacional con implementación de las 15 acciones consideradas como buenas prácticas, y además propone seguir formulando parámetros normativos con el fin de evitar ciertas conductas

que esquivan la imposición. Por la misma razón, la OCDE y G20 proponen dos pilares que aplican a cualquier estructura de negocio (OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 2021), los cuales se detallan a continuación:

#### A.- Pilar 1

Tiene como objetivo el garantizar una distribución de los beneficios más equitativa y generar seguridad jurídica tributaria, llevando a cabo el plan de gravamen a las jurisdicciones de mercado, es decir, la imposición sin la peculiaridad de tener presencia física, sino mas bien un nexo en la fijación de ingresos del grupo multinacional, en tal sentido no tendrá importancia si los ingresos se producen de forma online o presencial, ya que esta medida incorporará todo las filiales o establecimientos permanentes que pueda tener el grupo económico. Lo anterior se llevará a cabo con las siguientes propuestas (Antón, 2020):

- Participación del Usuario: esta propuesta implica nuevas reglas de tributación a los servicios digitalizados, como plataforma online, redes sociales y motores de búsqueda, donde se percibe la interacción directa del usuario que de cierta medida genera valor en el mercado frente a ese negocio. Lo complejo de esta opción es el cálculo que implica en determinar el porcentaje de la renta residual (Antón, 2020).

- Participación a los intangibles del mercado: esta opción tiene su origen en la creación de valor que un negocio puede realizarse en una sola jurisdicción tanto remota como físicamente, generando un vínculo entre intangible y jurisdicción. En definitiva, la propuesta contempla usar el enfoque expuesto en las directrices de la OCDE en materia de precio de transferencia con la modificación en intangible de mercado con el fin de realizar el reparto de beneficios en relación a la renta residual, lo que significaría una nueva estructura fiscal (Antón, 2020).

- Participación por la presencia económica significativa: esta alternativa tiene su sustento en interactuar voluntariamente y duradera con la economía de medios digitales, es decir, que las empresas puedan involucrarse económicamente en una jurisdicción sin necesitar presencia física (Antón, 2020).

#### 1.- Importe A

Este importe consiste en asignar una proporción del porcentaje del beneficio residual de las empresas multinacionales a los países del mercado, permitiendo recaudar impuestos a sociedades virtuales sin confeccionar una estructura fiscal local o llevar a cabo procedimientos en el territorio. De ese modo, queda de lado el concepto de establecimiento permanente (EP), dado que una sociedad con varios EP en el mundo está sujeta o no a imposición en ese estado, pero con esta forma de importe, captura todas las rentas del mercado global. Se debe tener en cuenta que este importe solo recae en la economía digital, como por ejemplo los siguientes negocios: plataformas digitales y *streaming*, anuncios online, servicios digitales, motores de búsqueda, juegos online, contenido audiovisual, servicios iCloud, entre otros (González Burgos & González del Fruto, 2020).

## 2.- Importe B

Las jurisdicciones de mercado, podrán gravar actividades de marketing y distribución, que estas fueran desarrolladas por sus filiales o establecimientos permanentes, de ese modo, tomando en cuenta el principio de plena competencia para establecer una remuneración fija estimada (López Laborda & Onrubia, 2020).

## B.- Pilar 2

Este pilar tiene el propósito de establecer un Impuesto Mínimo Mundial (IMM) equivalente al 15% sobre los beneficios obtenidos por las empresas, como límite tiene la competencia fiscal entre jurisdicciones. Los Estados se comprometen a gravar con tasa de impuesto adicional del 15% (OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 2021).

El objetivo de este pilar es evitar la distribución estratégica de las ventajas ofrecidas entre jurisdicciones, de tal modo, asegurar la tributación mínima para el grupo multinacional. Globe (Global Anti-Base Erosion) propone las siguientes reglas para efectuar este gravamen:

1.- Income inclusion rule (regla de inclusión de rentas): consiste en aplicar el impuesto desde el país de residencia de los accionistas sobre los beneficios obtenidos de las aquellas sociedades controladas que no han tributado en su jurisdicción con el impuesto mínimo (López Laborda & Onrubia, 2020).

2.- Undertaxed payments rule (regla de pagos infragravados): consiste en aplicar el impuesto a las empresas multinacionales en su jurisdicción a las filiales extranjeras en el caso que el no se haya gravado con la tasa de impuesto mínimo (Bernasconi, Brewin, Nikiema, Lassourd, & Readhead, 2023).

#### **11. Acuerdo Anticipado de Precios (Advance Pricing Agreements)**

Un APA es un acuerdo previo con una o más administraciones tributarias sobre la ejecución de una operación entre empresas relacionadas, este acuerdo consta en establecer el precio de transferencia aplicable al desarrollo de la operación, cuyos participantes son la administración tributaria, el contribuyente y la empresa relacionada, claro que también se puede dar el caso en que participen más de una administración tributaria, contribuyente y/o empresa asociada. La finalidad de estos acuerdos es resolver y evitar los problemas originados por los PT, proporcionar mayor certeza tributaria en los Estados involucrados y minimizar la posibilidad de generar una doble imposición (OCDE, 2017).

Al concepto APA, también se le define como el convenio donde se estipulan criterios, metodología para la fijación de precios, margen de utilidad de las transacciones entre empresas relacionadas, supuestos de futuros eventos y el periodo que comprende el PT (Gutierrez, 2008).

Otra definición conceptual que se le da al APA es la de un acuerdo suscrito, entre contribuyente, Administración fiscal y aduanera, esta última cuando se trate de importación de bienes y en el caso de existir otras las administraciones tributarias, también deberían formar parte de este acuerdo, con la finalidad de establecer precios, valores y rentabilidades de forma anticipadas sobre las transacciones internacionales que se efectúen entre empresas vinculadas en el exterior durante un tiempo determinado (Pereira Gandarillas, 2013).

#### **12. Tipos de APA**

El tipo de APA tiene directa relación con la cantidad de administraciones tributarias que se encuentren vinculadas en el acuerdo, se pueden clasificar en:

a.- Unilateral: un contribuyente, una administración fiscal.



En este acuerdo, al existir una sola jurisdicción existe la posibilidad que los PT sean objetados en la otra jurisdicción, en dicha situación el contribuyente puede acudir al Procedimiento de Acuerdo Mutuo del Artículo 26 del MCOCDE.

b.- Bilateral: un contribuyente, una empresa relacionada, dos administraciones fiscales, una de origen y la otra en la parte relacionada.

c.- Multilateral: dos contribuyentes, dos administraciones fiscales, una de la residencia y la otra extranjera.

Para los suscritos b y c, las administraciones fiscales tienen el deber de cooperar anticipadamente para establecer el procedimiento de PT, de esa manera, se reduce la probabilidad de doble tributación económica.

Los conceptos mencionados tienen una gran importancia puesto que determinan el ámbito de acción y el eventual desempeño que tendrán los acuerdos anticipados entre Chile y un contribuyente, según se explica en los siguientes apartados de este trabajo.

## 8. MARCO NORMATIVO

A continuación, se presentan las normativas analizadas desde la perspectiva de precio de transferencia y acuerdos anticipados de precio de los países Perú, Argentina y Chile:

**Tabla Normativa N°1 – Marco Normativo de Chile.**

<b>Materia que Regula</b>	<b>LIR</b>
Concepto de Fuente	LIR Art. 10°
Concepto de Residente	CT Art. 8 N°8 Circular 63 del 2021
Reorganizaciones - Reestructuraciones	LIR Art. 41° letra E inc. 2°
Principio plena competencia	LIR Art. 41° letra E inc. 3°
Normas de relación	LIR Art. 41° letra E N° 1
Métodos de precio de transferencia	LIR Art. 41° letra E N° 2
Estudios o informes de precio transferencia	LIR Art. 41° letra E N° 3
Ajustes de precio transferencia	LIR Art. 41° letra E N° 4
Reclamación	LIR Art. 41° letra E N° 5
Declaración	LIR Art. 41° letra E N° 6
Acuerdos anticipados de precio	LIR Art. 41° letra E N° 7
Ajuste correspondiente	LIR Art. 41° letra E N° 8
Procedimiento para APA en mercancías	Resolución Exenta N°64 del 2016
Resolución conjunta entre SII y SNA - Procedimientos y plazos de APA sobre importaciones	Resolución Exenta N°54 del 2016 Resolución Exenta SNA N°3637 del 2016
Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630, a las normas sobre precios de transferencia contenidas en la LIR.	Circular 29 del 2013
Imparte instrucciones sobre procedimiento de suscripción de APA de transferencia, de acuerdo al N°7 del art. 41° E de la LIR.	Resolución Exenta N°68 del 2013
Imparte instrucciones respecto de las disposiciones sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, también denominado procedimiento amistoso, establecidas en los convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por Chile.	Circular 13 del 2022
Reemplaza formato, contenido, definiciones e instrucciones de las declaraciones juradas que se indican, autoriza a delegar la obligación de presentar las declaraciones juradas que se indican y modifica resolución exenta SII N° 126 de 2016.	Resolución Exenta N°71 del 2022
Establece forma de presentar solicitud de APA de transferencia, Art. 41° E N°7 de la LIR y modifica Res. Ex. N°68 del 2013.	Resolución Exenta N°114 del 2022

**Fuente de Elaboración Propia.**

**Tabla Normativa N°2 – Marco Normativo de Perú.**

<b>Materia que Regula</b>	<b>Regl. LIR</b>
Ámbito de aplicación	Art. 108° y Art. 32 A letra a
Ajustes	Art. 109°
Análisis de comparabilidad	Art. 110° y Art. 32 A letra d
Transacciones no comparables	Art. 110° A
Eliminación de diferencias	Art. 111°
Análisis transaccional	Art. 112°
Métodos de valorización más apropiado	Art. 113° y Art. 32 A letra e
Rango de precios	Art. 114°
Acuerdos anticipados de precios	Art. 118° y Art. 32 A letra f
Declaraciones juradas y otras obligaciones formales	Art. 32 A letra g
Acuerdos anticipados entre administraciones tributarias	Art. 118° literal II

**Fuente de Elaboración Propia.**

**Tabla Normativa N°3 – Marco Normativo de Argentina.**

<b>Materia que Regula</b>	<b>Normativa</b>
Determinaciones conjuntas de precio de operaciones internacionales	Ley N°11.683 - Art. 217
Procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los convenios para evitar la doble imposición internacional	Ley N°11.683 - Título IV - Cap. I
Ganancia de la fuente - indicación de como efectuar el gravamen	Ley N°20.628 - Art. 15°
Consideración sociedades controladas	Ley N°19.550 - Art. 33°
Reconocimiento de operaciones y análisis de comparabilidad	Res. Gral. 4.717/2020 - Título II - Cap. A
Rango de mercado	Res. Gral. 4.717/2020 - Título II - Cap. C
Aplicación de los métodos de precio de transferencia	Res. Gral. 4.717/2020 - Título II - Cap. D
Determinación de ajustes impositivos	Res. Gral. 4.717/2020 - Título II - Cap. E
Documentación obligatoria para la conservación	Res. Gral. 4.717/2020 - Título III - Cap. B
Estudios de Precio de Transferencia	Res. Gral. 4.717/2020 - Anexo I
Informe Maestro	Res. Gral. 4.717/2020 - Anexo II
Información a suministrar	Res. Gral. 4.733/2020 - Art. 1 N°1 Res. Gral. 5.010/2021 - Art. 9 N°3
Régimen simplificado de operaciones internacionales	Res. Gral. 5.010/2021 - Título I

**Fuente de Elaboración Propia.**

## **9. DESARROLLO Y RESULTADOS**

I. A continuación, se describirá los procedimientos de APA que Perú, Argentina y Chile:

### **1. Acuerdo Anticipado de Precios (APA)**

#### **1. APA en Perú.**

##### **1.1 Procedimiento Acuerdo Unilaterales**

Mediante el Decreto Supremo N°190-2005-EF artículo 3°, La SUNAT introdujo al Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, específicamente en el Capítulo XIX que se refiere a Precios de Transferencias, donde en su artículo 118° hace referencia a lo que respecta a Acuerdos Anticipado de Precios.

En relación a lo que ha mencionado la SUNAT, el procedimiento para llevar a cabo un APA es el siguiente:

##### **a.- Presentación de la Propuesta**

En primera instancia, los contribuyentes domiciliados que se encuentren interesados en llevar a cabo un APA a la Administración Tributaria, deben efectuar reuniones preliminares que la SUNAT definirá en la forma, plazo y condiciones para explicar las operaciones mediante un informe de valorización de las futuras transacciones que se efectúen con la parte relacionada, con peculiar distinción a las operaciones hacia un régimen fiscal preferencial o baja/nula tributación, las cuales se deberán ser tratadas conforme a las disposiciones del artículo 32° A de la Ley en análisis.

En el informe, deberá aportar toda información y documentación objetiva a las operaciones y en el caso de presentar un precio, este debe ser evaluado mediante a operaciones similares en el mercado.

##### **b.- Contenido de la Propuesta**

La Administración Tributaria podrá solicitar los siguientes antecedentes para la evaluación de la propuesta, pudiendo solicitar más antecedentes si lo requiere, pero en primera instancia serían:

- Descripción de la operación que conformarán el acuerdo.
- Participantes en la operación del acuerdo.
- Método de valorización más apropiado.
- Transacciones comparables y el sustento de la misma.
- Ejercicios gravables sobre las transacciones comparables utilizadas.
- Los ajustes a las transacciones comparables utilizadas, en caso de proceder.
- Precio o rango de precios o monto de la contraprestación o margen de utilidad.
- Hipótesis sobre cual se demanda el acuerdo.
- Cláusula de modificación o desistimiento en caso de una variación importante en las operaciones.

### **c.- Plazos**

La Administración Tributaria tiene un plazo de 24 meses para aceptar o rechazar la propuesta a contar desde su presentación con opción de prorrogar dicho plazo en 12 meses más. Este plazo podrá ser suspendido cuando la Administración Tributaria solicite información adicional, por lo tanto, entre la solicitud y la entrega de la información complementaria, será el plazo que se suspenderá la aceptación o rechazo de la propuesta. La solicitud de antecedentes adicionales podrá ser ejercida dentro de los 3 primeros meses.

### **d.- Aceptación o Rechazo de la Propuesta**

La aceptación o rechazo de la propuesta deben ser sustentados con el informe técnico de respaldo, una vez teniendo esto, la Administración Tributaria podrá:

- 1.- Aceptar la propuesta: En estas circunstancias, el contribuyente y la Administración Tributaria podrán comprometerse con el APA respetando las condiciones pactadas.
- 2.- Aceptar otra propuesta alternativa: En esta situación, la Administración Tributaria proporcionará al contribuyente la propuesta original con algunas variaciones, queda a manos del contribuyente aceptarla para poder llevar a cabo el compromiso dicho en el párrafo anterior.
- 3.- Rechazar la propuesta: Para que ocurra esta disposición, alguna de las partes vinculadas tiene que renunciar a la propuesta o que alguna de ellas tenga sentencia condenatoria vigente por delitos tributarios o aduaneros, esta última debe estar acreditada.

### **e.- Suscripción del APA**

El acuerdo se hará efectivo mediante Resolución de la Superintendencia de la SUNAT.

### **f.- Vigencia del APA**

Los APA tendrá vigencia en el ejercicio en curso de su suscripción y 3 ejercicios posteriores.

### **g.- Modificación del APA**

En el caso que el APA se modifique, se activará la cláusula de modificación o rechazo que debe contener el acuerdo, entre las circunstancias se procederá de la siguiente manera:

#### 1.- Modificación de la propuesta por parte del contribuyente

La propuesta modificada tendrá las mismas condiciones que la original, es decir, la Administración Tributaria tendrá los mismos plazos de análisis y de respuesta desde la fecha de modificación. De esa forma, la Administración Tributaria podrá:

I.- Aceptar la propuesta modificada.

II.- Aceptar la propuesta modificada alternativa, con conformidad del contribuyente.

III.- Rechazar la propuesta modificada, expresando la confirmación de la propuesta previamente aprobada o dejando sin efecto todo el acuerdo suscrito, donde este último debe contemplar el aviso al contribuyente y se efectuará desde el ejercicio donde se presentó la propuesta. Ante el rechazo de cualquier de las partes vinculadas, se entenderá rechazada en el acto.

El acuerdo al quedar sin efecto y cuando se trate de transacciones con territorios baja/nula tributación o de régimen fiscal preferencial, se deben valorizar de acuerdo al artículo 32°A de la Ley en análisis.

#### 2.- Modificación de la propuesta por parte de la Administración Tributaria

En el caso que la Administración Tributaria considere que exista una situación en la que el contribuyente rechace alguna modificación a la propuesta original de APA, debido a que los eventuales cambios generen una variación importante en las operaciones de la empresa a causa de condiciones económicas o metodologías usadas, el contribuyente

deberá presentar por escrito las razones comprobables de no efectuar la modificación. Para efectuar dicho escrito el contribuyente tiene un plazo de 3 meses y la Administración tendrá un plazo de 12 meses para revisar la nueva propuesta, luego de haber transcurrido el tiempo mencionado, la Administración podrá:

I.- Aceptar la propuesta modificada presentada.

II.- Crear y aceptar una propuesta alternativa con la aprobación del contribuyente.

III.- Aceptar el APA en vigencia.

IV.- Rechazar el APA cuando pasan una de las siguientes situaciones, donde el contribuyente:

- No presenta propuesta de modificación en el plazo de 3 meses,
- No acredita las razones del no efectuar la propuesta de modificación,
- Presenta propuesta y no es aceptada por la Administración Tributaria.

El acuerdo al quedar sin efecto y cuando se trate de transacciones con territorios no cooperantes, baja/nula tributación o de régimen fiscal preferencial, se deben valorizar de acuerdo al artículo 32°A de la Ley en análisis.

#### **h.- Términos del APA**

La Administración Tributaria podrá poner término al APA unilateralmente cuando:

1.- Entre las empresas relacionadas o los representantes de ellas y que forman parte del APA:

- Se encuentren con sentencia condenatoria vigente por delitos tributarios o aduaneros.
- Han realizado operaciones con países no cooperantes, baja/nula tributación o régimen fiscal preferencial.

2.- En caso de incumplimiento del APA por algunos de los participantes del acuerdo.

A contar desde la fecha que el acuerdo quede sin efecto, las transacciones se deberán valorizar en base a lo dispuesto en el artículo 32°-A de la Ley en análisis.

#### **i.- Fiscalización de la Administración Tributaria**

La respectiva administración tiene la facultad de fiscalizar el APA, sin embargo, la SUNAT podrá fiscalizar solo cuando no se respeten los términos del APA.

#### **j.- Documentación para presentación del APA**

Para concretar la suscripción del APA, los contribuyentes deben presentar:

##### **1.-Declaración Jurada Informativa Reporte Local**

Para presentar esta Declaración Jurada, el contribuyente debe generar ingresos devengados superiores a 2.300 UIT (unidad impositiva tributaria) durante el ejercicio sobre su base imponible. Además, la SUNAT podrá solicitar el cumplimiento de esta declaración cuando el contribuyente se encuentre exento o no gravado de impuestos. Asimismo, la SUNAT podrá:

- Utilizar dicha información de la Declaración Jurada para ejercer sus funciones y para el intercambio de información tributaria con el representante fiscal del otro Estado involucrado, contemplando las reglas de confidencialidad y seguridad informática.
- Establecer forma, plazo y condiciones.
- Eximir de la obligación de presentar la declaración jurada, pero no podrá hacerlo al tratarse de operaciones donde el valor de mercado es menor al costo computable.

La documentación de respaldo de lo informado en dicha Declaración Jurada, deberá ser conservada mínimo durante 5 años o plazo de prescripción.

2.-Informe anual que describa y demuestre las operaciones efectuadas, cumplimiento del APA e información pertinente sobre el cumplimiento del sentido del APA. La superintendencia de la SUNAT mediante resolución aprobará la forma y condiciones de la presentación del informe.

#### **k.- Otros puntos a considerar en el trámite de la solicitud.**

El APA no será objeto de oposición por el Código Tributario ni otras disposiciones legales, a menos que no se cumplan las obligaciones tributarias.

#### **1.2 Procedimiento Acuerdo Bilaterales**

La República del Perú realizará los APA con las Administraciones Tributarias con las cuales ha firmado CDT y se llevará a cabo según lo que dispuesto en procedimiento amistoso o de acuerdo mutuo que se encuentre en ello.



## **2. APA Argentina.**

### **2.1 Procedimiento Acuerdo Unilaterales**

La AFIP en La Ley 11.683 del Decreto 821 de 1998, en su artículo 217 dispone un tratamiento para que los contribuyentes puedan solicitar la Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales (DCPOI) para aquellas transacciones que menciona el artículo 15 de la Ley 20.628.

#### **a.- Presentación de la Propuesta**

El contribuyente deberá presentar a la AFIP la propuesta de DCPOI, la cual debe realizarse con precisión y antelación al inicio de dichas transacciones, la cual incluirá la justificación de los precios pactados en las operaciones comprometidas.

#### **b.- Contenido de la Propuesta**

En la formalización de la solicitud, el contribuyente debe incorporar a la propuesta el fundamento del valor de mercado contemplado para las operaciones en cuestión, por consiguiente, fijar precios, criterios y métodos que se adoptan para la determinación de montos a las operaciones del artículo 15 de la Ley de impuestos a las Ganancias. Por lo tanto, la administración tributaria podrá solicitar antecedentes como:

- Criterio fiscal utilizado
- Metodología para la determinación de precios
- Otros antecedentes como comprobantes, papeles de trabajo, informes justificativos para la determinación de precios y criterios comparables.

#### **c.- Plazos**

La AFIP fijará los plazos que el contribuyente y los responsables deberán cumplir. La presentación de la solicitud, no afecta en la suspensión de plazos.

En relación a la presentación del Estudio de Precios de Transferencias, debe ser presentado por el contribuyente 6 meses después del cierre del ejercicio. Ahora, el plazo de presentación del Informe Maestro será hasta 12 meses después del cierre del ejercicio.

#### **d.- Aceptación o Rechazo de la Propuesta**

La propuesta DCPOI entra en vigor para su aplicación una vez que la AFIP emita la condición resolutoria de que las operaciones se hayan efectuado bajo los términos expuestos en dicha propuesta. La AFIP podrá efectuar el rechazo de la propuesta cuando:

1.- Logre comprobar que los precios, márgenes de ganancia o cualquier otro factor utilizado para concretar la transacción, no son coherentes a los utilizados en partes independientes en operaciones comparables.

2.- Las condiciones económicas hayan variado significativamente desde la fecha de presentación de la solicitud.

La aceptación o rechazo de la propuesta será notificada al contribuyente.

#### **e.- Suscripción del APA**

El acuerdo se hará efectivo mediante Condición Resolutoria de la AFIP.

#### **f.- Vigencia del APA**

La vigencia estará sujeta a la Condición Resolutoria de la AFIP.

#### **g.- Modificación del APA**

La modificación del acuerdo estará sujeta a lo que mencione la AFIP.

#### **h.- Términos del APA**

Las condiciones para poner término a la propuesta DCPOI están dadas de la misma forma que se indica en el punto d) "Aceptación o rechazo de la propuesta", dado que, si las condiciones económicas que se pactaron al inicio del acuerdo han cambiado de forma importante y que los factores utilizados en la operación son incomparables con transacciones similares del mercado entre partes independientes, pasan a ser parámetros determinantes a la hora de suscripción del acuerdo.

#### **i.- Fiscalización de la Administración Tributaria**

Las facultades de verificación y fiscalización por parte de la AFIP, no se ven impedidas por dicho acuerdo.

#### **j.- Documentación para presentación del APA**

Cuando se trate de contribuyentes que tengan operaciones entre:

- 1.- Empresas relacionadas ubicadas en distintas jurisdicciones,
- 2.- Jurisdicciones baja o nula tributación y/o establecimientos ubicados en el exterior,

Los contribuyentes que se encuentren realizando operaciones de la forma nombrada en los puntos anteriores y que el total de sus operaciones de manera conjunta en el ejercicio tributario sea superior a \$3.000.000 pesos argentinos o \$300.000 de manera individual, estarán obligados a realizar un Estudio de Precios de Transferencias certificado por un profesional independiente que deberá ser acreditado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Este informe debe contener la justificación del análisis de las operaciones, cálculos pertinentes sobre precios o valores obtenidos y documentación que acredite dichos procedimientos, es decir, todo lo contemplado en el Apartado A del anexo I de la Resolución General 4.717 del año 2020 de la AFIP.

En el caso que el contribuyente obligado a informar haya acordado prestaciones financieras transfronterizas entre partes relacionadas durante el ejercicio tributario en cuestión, deberá además proporcionar la información contemplada en el Apartado B del anexo I del mismo cuerpo legal, el cual es denominado como Informe Maestro, donde del grupo económico se detalla:

- 1.- Estructura y organización,
- 2.- Descripción de las actividades,
- 3.- Activos intangibles,
- 4.- Actividades financieras
- 5.- Situación fiscal y financiera.

El informe mencionado precedentemente, deberá ser presentado cuando el contribuyente copulativamente cumpla con:

- 1.- Ingresos anuales del periodo tributario anterior a la presentación supere los \$4.000.000.000 pesos argentinos del grupo económico.

2.- Operaciones conjuntas entre relacionados con el exterior superen los \$3.000.000 pesos argentinos o \$300.000 de manera individual correspondiente al periodo tributario.

**k.- Otros puntos a considerar en el trámite de la solicitud.**

En la DCPOI no implicará ajustes al precio determinado no previstas ante la Ley, es decir, el precio pactado deberá estar determinado de forma correcta.

## **2.2 Procedimiento Acuerdo Bilaterales**

En el inciso final del artículo 217 de la Ley 11.683 de Procedimientos Fiscales, menciona que la Republica de Argentina podrá efectuar determinaciones conjuntas con las autoridades capacitadas de otros Estados, donde esta determinación se debe llevar a cabo mediante el procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los convenios para evitar la doble tributación.

## **3. APA Chile.**

### **3.1 Procedimiento Acuerdo Unilaterales**

La normativa chilena en su artículo 41 letra E del Decreto Ley 824, hace referencia a la tributación internacional, donde en el número 7 de dicho artículo, menciona que los contribuyentes pueden proponer a la administración tributaria un acuerdo anticipado, adicionalmente a esta normativa, se emitieron modificaciones para establecer este procedimiento, de esa manera el procedimiento actual queda como se explica en los puntos sucesivos.

#### **a.- Presentación de la Propuesta**

Los contribuyentes deberán ingresar al portal web [www.sii.cl](http://www.sii.cl) con su identificación tributaria personal, por lo que deberán contar con la inscripción previa para acceder al sitio web mencionado y para realizar este tipo de procedimientos. Una vez que ya tengan el acceso y cuenten con el enrolamiento que faculte esta solicitud, el contribuyente podrá realizar:

- Solicitud de consulta previa de APA, en esta práctica de debe especificar si se trata de una solicitud anónima o nominativa, identificación y contacto del contribuyente y otros antecedentes como si se tratará de un APA unilateral, bilateral o multilateral, de esa

forma se debe detallar el o los países involucrados con la respectiva descripción del negocio y operaciones.

- Envío de solicitud con la documentación pertinente para la solicitud formal.
- Tramitación y verificación del estado de la documentación enviada.
- Conclusión para suscripción o rechazo de la solicitud.
- Monitoreo del acuerdo suscrito.

### **b.- Contenido de la Propuesta**

La propuesta debe contener como mínimo la siguiente información:

- Descripción de las operaciones oportunas.
- Descripción de precios, valores o rentabilidades habituales del mercado.
- Periodo que abarca el acuerdo anticipado.
- Autorización expresa al SII para la publicación de criterios, razones económicas, financieras, comerciales, metodologías, etc.
- Identificación de los participantes del acuerdo que se encuentren involucrados en las operaciones.
- Estructura societaria del grupo empresarial.
- Detallar los titulares de los derechos de propiedad intelectual.
- Información sobre otros APA o Procedimiento de Acuerdo Mutuo, que se encuentren suscritos o en trámite y que se puedan relacionar directa o indirectamente a las operaciones que abarca la solicitud actual.

El Jefe del Departamento de Fiscalización Internacional emitirá un certificado para dejar constancia de la información entregada, posteriormente empieza a regir el plazo para el pronunciamiento de la administración tributaria sobre la solicitud.

### **c.- Plazos**

La administración tributaria tiene un plazo de 6 meses para aceptar o rechazar la propuesta mediante resolución, desde la fecha en que el contribuyente haya entregado todos los antecedentes necesarios para su resolución. En el caso de no haber respuesta en el plazo establecido ante dicha solicitud, se entenderá rechazada. El contribuyente, puede volver a presentar la solicitud si así lo requiere.

En caso de sanciones, el contribuyente tendrá un plazo de 30 días hábiles desde la notificación para subsanar las infracciones cursadas.

#### **d.- Aceptación o Rechazo de la Propuesta**

La administración tributaria podrá aceptar total o parcialmente la solicitud en base a la información aportada, en ese caso, si el contribuyente acéptese la propuesta confeccionada por SII, se deberá suscribir el APA entre SII y contribuyente, como acto resultante, el contribuyente puede emitir el acta respectiva sobre las operaciones que se llevarán a cabo por el solicitante, en relación al año comercial de la solicitud, como también, a tres años comerciales siguientes con la opción prorroga.

Por otra parte, la administración tributaria propone antes del plazo de los 6 meses proporcionar una propuesta alternativa.

En relación al rechazo de la propuesta se menciona en el punto 3.1.h.

#### **e.- Suscripción del APA**

Para la suscripción del APA, la administración tributaria emitirá un acta del acuerdo, que deberá contener la siguiente información:

- Lugar y fecha de la formalización.
- Identificación de los participantes del APA.
- Aceptación del contribuyente sobre dicha suscripción.
- Descripción de las operaciones del APA
- Puntos críticos visualizados a la hora de realizar la solicitud,}
- Indicación del precio, valor o rentabilidad.
- Periodos que aplica el APA y fecha de vigencia.
- Autorización expresa del contribuyente para que el SII publique información sobre la suscripción del acuerdo.

#### **f.- Vigencia del APA**

Con el acta del acuerdo a disposición, la vigencia del APA comenzará desde el mismo año comercial hasta 3 años comerciales siguientes, con la facultad de solicitar prorroga o renovación.

#### **g.- Modificación del APA**

La administración tributaria podrá sugerir una propuesta alternativa luego de haber emitido el certificado de entrega de antecedentes (durante el plazo de los 6 meses), cuyo propósito es establecer una propuesta con los parámetros comprendidos en la solicitud inicial, pero con ciertas variaciones que impiden el término de la solicitud, de esa manera, se detallarán las circunstancias esenciales y la variación que se tuvo en consideración para concretar una acertada resolución a la solicitud.

#### **h.- Términos del APA**

Se podrá dejar sin efecto el acuerdo en cualquier tiempo, cuando la administración tributaria mediante resolución fundamente:

- La solicitud cuente con antecedentes erróneos o maliciosamente falsos, en este suceso, la administración tributaria podrá aplicar la sanción establecida en el número 4 del artículo 97 del Decreto Ley 830.
- Variación significativa de los antecedentes o circunstancias al momento de la suscripción, prórroga o renovación.

El solicitante podrá dejar sin efecto el acuerdo ya suscrito, cuando:

- Los antecedentes o circunstancias hayan variado de forma sustancial al momento de suscripción, prórroga o renovación.

En caso que se realice el término del acuerdo por una de las dos partes, esta deberá ser fundada, en el caso del solicitante, este deberá presentar la revocación de forma escrita expresando su voluntad 6 meses antes del término.

La administración tributaria podrá aplicar todas sus facultades otorgadas por la ley para aplicar la sanción correspondiente.

#### **i.- Fiscalización de la Administración Tributaria**

El proceso de suscripción del APA es minuciosamente analizado por la autoridad competente, por lo que evita largos y costosos procesos de fiscalización a la administración tributaria. Por lo mismo, una vez suscrito el acuerdo, la administración tributaria monitorea el cumplimiento de los parámetros acordados en un inicio. Con las facultades que tiene el Servicio encuentra diferencias de impuestos o infracciones, no se aplicarán multas ni interés penal. En cambio, si se trata de infracciones susceptibles a

sanción penal corporal, se aplicará la multa e interés penal, adicionalmente, el contribuyente será excluido de la nómina de contribuyentes socialmente responsable, donde deberá declarar y pagar las diferencias determinadas.

#### **j.- Documentación para presentación del APA**

- Balance General de 8 columnas correspondiente a los 2 últimos años comerciales antes de la presentación de la solicitud, el cual deberá estar a nivel de subcuentas, foliado, timbrado por el SII y firmado ante el Representante Legal.
- Estados financieros auditados y notas explicativas de los 2 últimos años comerciales antes de la presentación de la solicitud.
- Contratos relacionados a la solicitud de APA de las operaciones entre relacionados.
- Estudio de Precio de Transferencia.
- Presentación de las declaraciones juradas N°1907 “Precios de Transferencias”, N°1937 “Reporte país por país”, N°1950 “Anual archivo maestro” y N°1951 “Anual archivo local”, en el caso que aplique su presentación.
- Antecedentes adicionales que el contribuyente estime necesario.

#### **k.- Otros puntos a considerar en el trámite de la solicitud.**

La administración tributaria podrá solicitar aclaraciones, reuniones, datos, informes o cualquier antecedente que se relacione con la solicitud dentro de todo el proceso de tramitación.

### **3.2 Procedimiento Acuerdo Bilaterales**

El solicitante deberá mencionar que el APA incluye a otras autoridades tributarias extranjeras y deberá acompañar a esta solicitud los documentos que se detallan en el punto 3.1.j, la propuesta debe contener la información mencionada en el punto 3.1.b. y recopilar toda la información que aporte la autoridad tributaria extranjera. El Servicio de Impuestos Internos analizará la información, de tal modo que, si encuentra que la



información es oportuna, el SII contactará a las administraciones para coordinar reuniones y debatir sobre la solicitud. Finalmente, en el caso de llegar a un acuerdo, se procederá a emitir el acta de suscripción, de la misma forma que lo menciona el punto 3.1.e para luego informar a las otras administraciones tributarias sobre la suscripción del APA.

II. La siguiente tabla muestra la comparación entre las doctrinas analizadas en el punto anterior y las directrices de la OCDE en materia de precio de transferencia del año 2017 y los requisitos mínimos que debe contener un APA.

## 2. Comparación de la información solicitada en los APA

**Tabla de desarrollo N°1 – Precios de Transferencia**

<b>Precios de Transferencia - Directrices de la OCDE</b>	<b>Perú</b>	<b>Argentina</b>	<b>Chile</b>
1.- Pronunciamiento Principio de Plena Competencia	✓	✓	✓
2.- Antecedentes y descripción precisa de la operación o negocio	✓	✓	✓
3.- Metodología para la determinación de Precio de Transferencia			
3.1.- Precio libre comparable	✓	✓	✓
3.2.- Precio de reventa	✓		✓
3.3.- Costo incrementado	✓		✓
3.4.- Margen operacional	✓		✓
3.5.- Distribución del resultado	✓	✓	✓
4.- Análisis de Comparabilidad			
4.1.- Conjunto de circunstancias	✓	✓	✓
4.2.- Operaciones vinculadas y no vinculadas	✓		✓
4.3.- Datos temporales de comparabilidad	✓	✓	✓
4.4.- Acontecimientos impredecibles	✓		✓
4.4.- Datos relativos a ejercicios posteriores a la operación	✓		
5.- Procedimiento para evitar controversias	✓	✓	✓
6.- Documentación			
6.1.- Adecuación del Principio de Plena Competencia			
6.2.- Evaluación de riesgos con los Precios de Transferencia	✓	✓	✓
6.3.- Comprobación de los Precios de Transferencia	✓	✓	✓
6.4.- Especificación del grupo (Master File)	✓	✓	✓
6.5.- Especificación del contribuyente (Local File)	✓	✓	✓
6.6.- Informe por país	✓	✓	✓

**Fuente de Elaboración Propia.**

**Tabla de Desarrollo N°2 – Acuerdo Anticipado de Precios**

<b>Acuerdo Anticipado de Precios - Directrices de la OCDE</b>	<b>Perú</b>	<b>Argentina</b>	<b>Chile</b>
1.- Descripción de operaciones, productos, actividades económicas o acuerdos que se refiera la propuesta.	✓	✓	✓
2.- Empresas y establecimientos permanentes que intervienen en la operación.	✓	✓	✓
3.- País o países que han solicitado su participación.	✓	✓	✓
4.- Información relativa a la estructura organizativa a nivel mundial, los datos históricos, los estados financieros, los productos, las funciones y activos de las empresas asociadas	✓	✓	✓
5.- Descripción de metodología de determinación de precios de transferencia propuesta, así como información detallada y los análisis que sustenten su aplicación.	✓	✓	✓
6.- Hipótesis en las que se basa la propuesta y una discusión de las consecuencias de los cambios en dicha hipótesis o de otros acontecimientos, tales como los resultados imprevistos que puedan afectar a la validez de la propuesta.	✓		✓
7.- Periodos contables o años fiscales a considerarse.	✓	✓	✓
8.- Descripción general de las condiciones del mercado	✓	✓	✓
9.- Análisis de otros aspectos fiscales colaterales que plantee la metodología propuesta.	✓		
10.- Otra información que afecte a la metodología.	✓	✓	✓
11.- Información sobre precios comparables	✓	✓	✓
12.- Duración del APA	✓	✓	✓
13.- Desistimiento APA	✓	✓	✓
14.- Cláusulas y condiciones para la garantía del APA	✓		
15.- Informes anuales de supervisión	✓		✓
16.- Revocación, cancelación y revisión del APA	✓	✓	✓

**Fuente de Elaboración Propia.**



III. Continuando con el desarrollo de este trabajo, se detallará el Procedimiento de Acuerdo Mutuo o Procedimiento Amistoso,

### **3. Procedimiento de Acuerdo Mutuo o Procedimiento Amistoso**

#### **1. PAM Perú**

La SUNAT en su artículo 118 literal II, menciona que el acuerdo entre administraciones tributarias se llevará a cabo mediante el marco de procedimientos amistosos previstos en los convenios con los cuales se ha suscrito.

#### **2. PAM Argentina**

La Ley 11.683 sobre Procedimientos Fiscales, específicamente en el Título IV Capítulo I, imparte el Procedimiento de Acuerdo Mutuo previsto en los convenios para evitar la doble tributación internacional, donde el artículo 205 de dicha disposición legal nos menciona lo siguiente:

##### **1.- Autoridad competente**

La autoridad competente para este procedimiento será Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda, quién podrá solicitar información e informes pertinentes en cualquier oportunidad del procedimiento. Dichos antecedentes deberán ser emitidos en el plazo correspondiente a 1 mes a contar de la solicitud de antecedentes.

##### **2.- Plazos**

El plazo corresponderá al que menciona el convenio, en el caso que no se mencione será 3 años desde que se origina la imposición no conforme al convenio, el plazo mencionado comenzará a regir desde el día siguiente de la primera notificación.

##### **3.- Inicio Procedimiento de Acuerdo Mutuo**

Un residente fiscal podrá efectuar la solicitud cuando estime que los actos efectuados por uno de los Estados puedan afectar a la imposición no conforme al convenio, en tal caso, el contribuyente deberá aclarar razonablemente dicha situación.

Una vez cursada la solicitud de PAM se notificará a la otra autoridad competente del otro Estado.

#### 4.- Requisitos

La solicitud se hará por escrito ante la mesa de entrada de la autoridad competente y deberá contener como mínimo:

- Identificación personal completa de todos los participantes del proceso.
- Descripción detallada sobre los hechos, personas involucradas, actos, situaciones, estructura jurídica y económica, se debe adjuntar documentación de respaldo y redactados en español por un traductor público nacional de la República de Argentina.
- Periodos fiscales involucrados.
- Razones técnicas y jurídicas que se consideran por la existencia de una imposición contraria al convenio.
- Recursos administrativos o judiciales relacionados a la solicitud.
- Indicar y adjuntar respuesta del Estado Contratante en caso de que si alguno de los participantes de la solicitud ya presentó un planteamiento similar.
- Firma del contribuyente o del representante legal o mandatario autorizado, adjuntando los documentos que respalden dicha representación.

#### 5.- Información complementaria

La autoridad competente podrá solicitar información adicional en el caso que lo requiera, esto se debe efectuar en un plazo de 2 meses desde el momento que se hayan adjuntado todos los antecedentes solicitados en primera instancia, es decir, desde el inicio de la presentación solicitud. Asimismo, el solicitante para responder al requerimiento adicional tendrá un plazo improrrogable de 1 mes desde el día siguiente de la notificación. El hecho de no responder, la solicitud se rechazará.

#### 6.- Admisibilidad

La autoridad competente tendrá un plazo de 2 meses para responder favorable o desfavorable ante la presentación de la solicitud, una vez que hayan sido aportado todos los antecedentes, inclusive la información adicional. La no respuesta por parte de la autoridad, se traduce en su aceptación a la solicitud por parte del contribuyente y esta admisibilidad será notificada al solicitante.

## 7.- Denegación

La solicitud será rechazada cuando la autoridad competente considere que la solicitud:

- Que no existe problemas en relación a la aplicación del convenio.
- Haya sido ejecutada fuera de plazo
- La haya realizado una persona ilegítima.
- Se relacione a un nuevo PAM por el cual ya se había presentado un PAM con el mismo objeto, causa y realizada por la misma persona.
- Existan otras razones sustentadas por la autoridad competente.

El rechazo de la solicitud será notificado al solicitante y a la autoridad competente del otro Estado Contratante.

## 8.- PAM admisibles

La autoridad competente deberá notificar a la AFIP, con el fin de comunicar la existencia de algún procedimiento en trámite y sentencias sobre el tema en cuestión.

En el caso que se trate de una controversia por la aplicación del convenio y que la autoridad competente no pueda resolverlo unilateralmente por la existencia de imposición contraria al convenio en el otro Estado, se le solicitará al otro Estado resolver la controversia de forma bilateral.

## 9.- Procedimiento interpuesto ante el otro Estado Contratante

En el caso que la solicitud se haya llevado a cabo en el otro Estado Contratante, la autoridad competente de ese Estado tendrá el plazo de 6 meses desde la comunicación y la documentación respaldada, para comunicar su posición frente al caso.

## 10.- Término del Procedimiento

El PAM terminará por las siguientes causas:

- Renuncia del contribuyente
- Decisión por parte de la autoridad competente tanto unilateral como bilateral

El término del PAM será comunicado a la autoridad competente del otro Estado Contratante.

## 11.- Interrelación con otros procedimientos

Si la controversia forma parte de un proceso jurisdiccional y la autoridad competente considera admisible la solicitud, el Fisco debe adoptar ese criterio sin implicar la imposición respectiva.

### **3. PAM Chile**

La circular 13 del año 2022 imparte instrucciones en relación al Procedimiento de Acuerdo Mutuo establecido en los convenios para evitar la doble tributación internacional, en síntesis, menciona el siguiente procedimiento:

#### **3.1.- Antecedentes Generales**

##### 1.1- Titularidad.

Será titular cualquier persona que tenga la residencia en Chile y eventualmente cuando no este claro la titularidad, se podrá solicitar ante el Servicio.

##### 1.2.- Autoridad pertinente en Chile.

La autoridad competente será el Director del SII, con la asesoría del:

- Jefe de Departamento de Análisis de Riesgos Internacionales de la Subdirección de Fiscalización, para tratar temas de precio de transferencia y atribución de beneficios de un establecimiento permanente.
- Jefe de Departamento de Normas Internacionales de la Subdirección Normativa, para asistir en otras situaciones.

Para la presentación de la solicitud de PAM se deberá enviar una copia a [oficina.partes@sii.cl](mailto:oficina.partes@sii.cl).

##### 1.3.- Plazo

El plazo lo mencionará el respectivo convenio, en el caso que no lo mencione, se entiende que no existe plazo para la presentación del procedimiento. El plazo regirá desde el día siguiente a la notificación al acto administrativo.

### **3.2.- Solicitud del PAM**

#### 1.- Requisitos

La solicitud debe contener como mínimo la siguiente información:

- Identificación personal completa de todos los participantes del proceso.
- Representante (solo en el caso que se actúe por medio de uno).
- Petición fundada de lo que se solicita resolver con los antecedentes pertinentes.
- Antecedentes y descripción detallada de los hechos aplicados al caso, identificando la disconformidad de las disposiciones aplicadas en las operaciones, se deben acompañar la documentación aplicable.
- Disposición del convenio que se debe aplicar.
- Solicitud PAM a la autoridad extranjera.
- Recursos interpuestos.
- Otros conocimientos del asunto.
- Declaración de buena fé sobre el PAM
- Fecha y firma del solicitante.

#### 2.- Control de admisibilidad

Los funcionarios revisarán la solicitud presentada por el contribuyente, en donde se enfocarán en:

- Titularidad de la acción
- Autoridades competentes donde fue presentada la solicitud PAM
- Plazo de presentación
- Información y documentación de la solicitud.

La solicitud será rechazada cuando la presentación:

- Se haya realizado a una autoridad no competente.
- Se efectuó fuera de plazo.
- La haya efectuado una persona no legítima.
- No se encuentre cubierta por el convenio.
- Se refiera a un tema tratado en otro PAM.
- Cuando el requerimiento para completar las diferencias encontradas no se haya efectuado dentro del plazo.



- Insuficiencia en la entrega de información y documentación

La inadmisibilidad de la solicitud será notificada a cada una de las partes involucradas. El otro Estado Contratante tendrá un plazo de 30 días para responder dicha notificación, se analizará dicha respuesta antes de proceder a la inadmisibilidad. La notificación deberá contener:

- Identificación de los contribuyentes
- Adjuntar la solicitud efectuada por el contribuyente.
- Razón de la inadmisibilidad de la solicitud.

### 3.- Requerimiento para corregir errores.

La autoridad competente tendrá el plazo de 2 meses para revisar todos los antecedentes y documentación con el fin que cumplan las exigencias requeridas, de ese modo, se podrá solicitar al contribuyente que complete la solicitud, para lo cual tendrá un plazo de 2 meses para completarla, en el caso de no presentarla, la solicitud será declarada inadmisibile.

### 4.- Inicio PAM

La autoridad competente tendrá el plazo de 3 meses para el pronunciamiento de la admisibilidad de la solicitud. El plazo empieza a regir desde que el contribuyente aportó todos los antecedentes y documentación.

### 5.- Precios de Transferencia

En el caso que exista una doble tributación económica a raíz de los beneficios que surjan en empresas asociadas, es decir, jurídicamente dos contribuyentes, pero económicamente se visualizan con uno, los cuales se ven afectados por ajustes en precio de transferencia, dada la resolución del acuerdo puede afectar a ambos contribuyentes.

### **3.3.- Desarrollo del PAM**

El procedimiento PAM solo se puede llevar a cabo entre las autoridades de los Estados Contratantes y la participación del contribuyente será cuando sea requerido, para tal efecto, se le contactará con anticipación para explicar, complementar o acreditar su solicitud en relación a un hecho en específico. Tal notificación informará lugar, fecha y hora.

Cuando ya se encuentre admitida la solicitud PAM y se hayan efectuado los análisis correspondientes, la autoridad de Chile puede determinar que la solicitud por parte del contribuyente se encuentre fundada y que las impugnaciones sean resueltas, ocasionando la solución satisfactoria o bien, llegar a un acuerdo con la autoridad del otro Estado Contratante.

### **3.4.- Término del Procedimiento**

El PAM puede terminar por los siguientes motivos:

#### 1.- Renuncia del contribuyente

La renuncia la debe presentar por escrito a la autoridad competente de su país.

#### 2.- Resolución de la autoridad competente de Chile.

Este término puede estar dado por:

- Solicitud del contribuyente no fundado.
- Soluciones unilaterales por parte del contribuyente.

#### 3.- Acuerdo entre Estados Contratantes

Este término se puede dar por las siguientes razones:

- Cuando no se llega algún acuerdo para eliminar la tributación no conforme al convenio.
- Cuando la solicitud expuesta por el contribuyente no se trate de caso de imposición no conforme al convenio.

Se notificará a la autoridad competente del otro Estado cuando el PAM se dé por terminado frente a cualquiera de los enunciados anteriores.

#### IV.- Posibles adaptaciones procedimentales al marco normativo tributario chileno.

Como se ha observado en la tabla n°2, Chile puede incluir en su procedimiento para solicitud de APA, el análisis de otros aspectos fiscales colaterales que plantee la metodología propuesta y cláusulas para la garantía del APA. Donde el primero, se refiere a la evaluación completa de los efectos impositivos que conlleva realizar la metodología usada y/o de las que se dejaron de usar, de esa forma, analizar todos los impactos fiscales que se originen, y la segunda, guarda relación con el efecto posterior al suscribir el APA, es decir, una vez ya suscrito, se le debe otorgar al contribuyente las garantías que le aplican a la revisión exhaustiva de los antecedentes involucrados, de tal manera, proporcionar al contribuyente la garantía de no fiscalización de la operación que se pretende realizar.

## 10. CONCLUSIÓN

El APA permite una mecánica efectiva para prevenir controversias entre contribuyentes y administraciones tributarias, dado que el proceso al cual se enfrentan las partes involucradas es de colaboración mutua con la finalidad de realizar operaciones considerando los estándares de las buenas prácticas que imparte el Plan de acción BEPS. No basta que este instrumento sea expuesto como una “fiscalización de las operaciones de negocios”, sino más bien debe existir certeza jurídica tributaria como parte fundamental para enfrentar el proceso, dado que el contribuyente se arriesga y expone en presentar antecedentes de las operaciones que se pretenden concretar. La suscripción de este acuerdo anticipado trae consigo claras ventajas, una de ellas y como se dijo anteriormente, es la predictibilidad y certeza tributaria, por otra parte, al existir una interacción a través de la confianza con las administraciones tributarias en el traspaso de antecedentes da cierto grado de credulidad como posición empresarial debido al intercambio de información y cooperación entre autoridades tributarias. En relación a las desventajas, el APA unilateral no elimina la doble imposición económica o jurídica, en la etapa de intercambio de información, provoca la revisión de estos antecedentes, lo que les permite revisar minuciosamente todas las transacciones.

Desde un punto de vista del APA bilateral o multilateral, la relación entre jurisdicciones da a entender la buena disposición a la cooperación recíproca, además, este enfoque bilateral, mitiga la probabilidad de que se genere una doble tributación, de esa forma, el procedimiento se adapta a las condiciones económicas del mercado para un alineamiento al principio de *Arm's Length*.

En relación a las doctrinas analizadas, se logró identificar que cada uno de los países tiene la incorporación del concepto de APA en su normativa interna y en otras disposiciones legales complementarias, por ejemplo, Perú en su normativa interna tiene un gran fortalecimiento en materias de precio transferencia y APA, muy distinto es Chile y Argentina, que el procedimiento de APA se menciona sutilmente en la normativa doméstica, teniendo el complemento legal en circulares y resoluciones generales para la explicación del procedimiento.

En términos concretos las normativas analizadas cuentan con el procedimiento alineados a las directrices de la OCDE, lo que nos da a entender que los países se han responsabilizado por alcanzar la actualización al marco normativo mencionado por la autoridad internacional y

de cierta forma, se garantiza que, cumpliendo los parámetros descritos, podría tener certeza de conllevar a un procedimiento de APA exitoso. El proceso se sensibiliza cuando las operaciones no se encuentran alineadas a los principios o metodologías idóneas para llevar a cabo esa operación.

Por el lado de la bilateralidad, las normativas hacen referencia al Procedimiento de Acuerdo Mutuo o Amistoso establecido en el artículo 26 del MCOODE, lo que implica que directamente se enmarquen en el cumplimiento normativo internacional.

El marco normativo legal tributario de Chile, cuenta con un set normativo completo para realizar este tipo de procedimientos, de igual forma se recomienda adaptar las siguientes prácticas para un procedimiento efectivo y eficiente:

1.- Fomentar y fortalecer un procedimiento colaborativo: debería existir un enfoque vinculado en el trato fiscal entre autoridades tributarias, con el fin de proponer tiempos de respuestas de operaciones bilaterales.

2.- Potenciar la eficiencia en base a la tecnología: con la tecnología actual el envío de información es casi instantánea, lo que significa que no deberían existir tiempos extensos en obtener una respuesta por parte de la administración tributaria extranjera.

3.- Notificación previa: las empresas competentes deben tener la obligación de notificar a las administraciones tributarias antes de ser requerir la aceptación del APA, es decir, fortalecer la etapa del *pre-filing*, con el propósito de acortar el tiempo, tener una claridad real y total sobre el tema a tratar y que no existan ninguna influencia que pueda jugar en contra al procedimiento.

4.- Solicitud y Aceptación: los tiempos de respuesta ante la solicitud y aceptación es extensa en relación a como se desarrolla la economía digital actual, por lo que sería útil contar con un parámetro unificado entre administración tributarias para dar respuesta a este proceso, de tal manera, no incurrir en problemáticas de temporalidad.

5.- Arbitraje: existe un escaso cuerpo de arbitraje entre las autoridades tributarias, es decir, no están obligas a la supervisión de alguna entidad comparable similar para que discrimine de alguna forma las decisiones tomadas.

## 11. Bibliografía

- Aguita Morera, A. (2012). *Comercio Internacional y precios de transferencia internacionales*. Barcelona: Marcial Pons .
- Antón, F. S. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: Los pilares I y II de la OCDE y el cambio del paradigma fiscal. *La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento.*, 27 - 53.
- Bernal, M. D. (2002). *La Doble Tributación*. IP Impuestos Panama.com.
- Bernasconi, N., Brewin, S., Nikiema, S., Lassourd, T., & Readhead, A. (marzo de 2023). Marco inclusivo sobre la tasa impositiva mínima global. International Institute for Sustainable Development.
- Bettinger Barrios, H. (2005). *Precio de Transferencia sus Efectos Fiscales*. Mexico: ISEF Ediciones Fiscales.
- Borderas, E., & Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: Editorial el Fisco - G.L.E.T. S.L.
- Carrillo, D. (2012). *Precios de Transferencia*. Academia.
- Damiani, M. P. (2012). *Análisis comparativo de los modelos de convenios de doble tributación en materia de comercio de servicios profesionales*. Montevideo.
- Gámez, A. M., & Romero, G. P. (2017). *Aspectos Generales de Modelos Doble Tributación y Efectos de su Aplicación en Colombia*. Bogotá.
- García, F. P. (2005). *Los Precio de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea*. Valencia: Instituto de Estudios Fiscales.
- González Burgos, V., & González del Fruto, U. (octubre de 2020). Luces y sombras del impuesto digital. *Revista de Contabilidad y Tributación*.
- Guerreño, R. M. (2012). *Tratados internacionales para evitar la doble interregional -Conveniencias o sacrificios fiscales para el Paraguay?*
- Gutierrez, J. S. (2008). Precios de Transferencia. *Libre Empresa*, págs. 32-47.
- López Laborda, J., & Onrubia, J. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. LA FISCALIDAD INTERNACIONAL ANTE LOS RETOS DE LA GLOBALIZACIÓN, LA DIGITALIZACIÓN Y EL ENVEJECIMIENTO.

- Lorenzo, L. P. (2013). *Estudio exploratorio sobre el impacto de los convenios para evitar la doble imposición para atraer la inversión extranjera directa: El caso de América Latina*. Eschborn: Agencia Alemana de Cooperación Técnica (GIZ).
- Núñez, E. G. (2012). La interpretación de los tratado para evitar la doble tributación, modelo de la OCDE y sus comentarios. *Revista de Derecho Económico Internacional Vol. 1 No.1* , 4 y 5.
- OCDE. (2017). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precio de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- OCDE. (2017). *Modelo de convevio tributario sobre la renta y el patrimonio: versión abreviada*. Instituto de Estudios Tributarios.
- OCDE. (2021). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*.
- OCDE/G20. (2015). *Notas Explicativas - Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE.
- OCDE/G20. (2015). *Resúmenes - Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Pedernera, J. J. (2014). *Análisis de la Doble Tributación Internacional: Aspectos Relevantes*. Mendoza.
- Pereira Gandarillas, J. (14 de junio de 2013). SII-Circular N°29. *SII-Circular N°29*. Santiago, Chile: Departamento Emisor Impuestos Indirectos Fiscalización Internacional.
- Ramos Angeles, J. A. (2015). El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: Un enfoque crítico a propósito de los final report 2015. *Revista Derecho & Sociedad N°45*, pp. 375-396.
- Villalón Méndez, V. (2011). Tributación internacional. Introducción a precios de transferencia. *Resvista Estudios Tributarios*, pág. 65–94.