

Los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia en los Servicios Internacionales

David Warthon Ontaneda¹
Ponente Individual

1. INTRODUCCIÓN

Producto de la globalización de la economía, la actividad empresarial viene desenvolviéndose con mayor dinamismo en relación con las transacciones de alcance internacional. Entre ellas, cobran relevante importancia aquellas operaciones denominadas “intragrupa” las mismas que implican la realización de diversas transacciones entre empresas que conforman el mismo grupo económico pero que se encuentran ubicadas en diversas jurisdicciones.

Como es conocido, en nuestro país -desde hace muchos años- tales actividades se encuentran reguladas por las normas de precios de transferencia de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, la cual dentro de sus diversas disposiciones comprende la posibilidad que los contribuyentes tienen de celebrar los denominados “Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia”, conocidos también como “APA’s” por sus siglas en inglés² con la finalidad básicamente de tener predeterminados los precios que serán materia de transacciones futuras, los cuales serán aceptados por la Administración Tributaria.

Pese al reconocimiento de las ventajas que ofrecen estos acuerdos, lamentablemente es poco el interés suscitado por los contribuyentes en nuestro país en disponer de esta herramienta de carácter preventivo. Países con mayor experiencia en esta materia nos demuestran que los beneficios que podrían derivarse no se circunscriben a la predeterminación de la metodología de precios de transferencia, a la par que ope-

¹ Gerente de la práctica tributaria de Ernst & Young. Abogado por la PUCP. LLM in International Taxation - University of Florida.

² Las siglas “APA” provienen de su denominación en inglés “Advance Pricing Agreements”, traducido al español como Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia o Acuerdos Previos de Precios de Transferencia.

ran como instrumentos inherentemente ventajosos en la eliminación de la doble imposición, siempre que sean celebrados con la intervención de más de una Administración Tributaria.

En el contexto señalado, el presente trabajo busca poner de manifiesto tanto la regulación de los mencionados APA's en el Perú y abordar la problemática generada por las aparentes limitaciones existentes.

2. LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES “INTRAGRUPO”

Las transacciones intragrupo (compuestas en gran parte por servicios), son aquellas realizadas entre compañías que pertenecen al mismo grupo económico y representan aproximadamente un 50% del comercio exterior de estas corporaciones, lo que equivale al 30% del comercio mundial,³ lo cual pone de relieve el interés que manifiestan las Administraciones Tributarias en controlar estas operaciones.

De manera general, las transacciones intragrupo tienen como presupuesto la vinculación económica, la cual, en líneas generales supone:

- a) *Un interés por lo menos de uno de ellos en los negocios del otro; o bien,*
- b) *Intereses comunes entre ambos; o,*
- c) *Que una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquellos”.*⁴

Considerando lo anterior, otro aspecto relevante ligado a las transacciones intragrupo es el incentivo económico con el que cuentan las empresas vinculadas para trasladar la mayor cantidad de utilidades hacia países que ofrezcan la menor carga impositiva al precio cobrado por la prestación de servicios -en este caso concreto- que ofrecen a empresas relacionadas. Todo ello es realizado con la finalidad de reducir -de cierta manera- la carga tributaria a nivel consolidado buscando que sus utilidades sean alocadas en una jurisdicción que conlleve o suponga más beneficios tributarios que otra.

³ *International Transfer Pricing - A Practical Guide for Finance*. Directores: Mark Atkinson y David Tyrrall, Financial Times Management, Pearson Professional Education; April 22, 1999, Pág. 15.

⁴ DE LA VEGA, Beatriz. “Algunos alcances de los precios de transferencia”. En: *Themis*, 41. 2000. Pág. 216.

Nótese que ello no solamente puede traducirse en una diferencia de tasas del Impuesto a la Renta, sino que puede deberse a mecanismos e instituciones tributarias de determinadas legislaciones que involucran una carga mayor, una menor aplicación de créditos, o incluso, la posibilidad de no distribuir rentas sin que éstas sean reconocidas en otro estado (como pueden ser las CFC's rules, aplicación de créditos indirectos o incluso posibilidad de consolidar fiscalmente resultados, entre otros). Dichas transacciones intragrupo, como es evidente pueden ser de difícil detección por parte de la Administración Tributaria. Cabe indicar que incluso para los casos en que existan servicios prestados entre empresas relacionadas de similares legislaciones fiscales, pueden existir diferencias en cuanto a la interpretación y/o aplicación de las normas de precios de transferencia por las distintas administraciones tributarias de las diferentes jurisdicciones, en las que ambas puedan tener posiciones discordantes en cuanto a las valoraciones determinadas previamente para los servicios intragrupo y sustentados en los respectivos precios de transferencia.

Ahora bien, en el marco de las operaciones realizadas entre empresas vinculadas, es preciso destacar que el “servicio” intragrupo es un concepto que no cuenta con una definición legislativa en el caso peruano, pero que sí encuentra en la doctrina tributaria una aproximación conceptual. Así, tal como lo señala García Schreck, el término comprende “*gran variedad de servicios que una entidad perteneciente a un grupo empresarial presta a otra entidad o parte de dicho grupo*”.⁵ Sobre el particular, el autor indica además que existen grandes problemas vinculados a los servicios intragrupo sobre todo si son prestados por sujetos no domiciliados, entre los que cabe destacar la ausencia de regulación en cuanto a la documentación que debe conservar el contribuyente a efectos de acreditar la fehaciencia del servicio prestado y en cuanto a la *admisibilidad del método que utilice el contribuyente*.

Como se puede apreciar, tales problemas pueden conceder un margen de discrecionalidad muy amplio para la actuación de la Administración Tributaria, por lo que resultará de suma importancia tener la posibilidad de dejar establecido frente a la Administración el método que servirá para determinar el “valor de mercado” en los servicios intragrupo, situación que puede ser atenuada mediante la utilización de los APA's.

⁵ GARCÍA SCHRECK, Marcial. “Problemática de los “Servicios Intra-grupo”: Por una Pronta Solución Integral”. En: *PT - Precios de Transferencia*. IFA Grupo Peruano, Lima, 2008.

En consecuencia, las operaciones intragrupo realizadas en un ámbito globalizado plantean un gran desafío a las Administraciones Tributarias, nítidamente expresado en el creciente desarrollo de una regulación específica sobre precios de transferencia como un mecanismo antielusivo.

3. PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y APA'S

3.1. Precios de Transferencia

Si bien no es materia del presente trabajo, las normas de precios de transferencia se encuentran estrechamente vinculadas con los APA's, pues éstos se celebran en virtud de la existencia de transacciones que deben cumplir con su aplicación.

Los precios de transferencia pueden ser conceptualizados como “los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles o presta servicios a empresas con las cuales guarda una relación o vinculación económica”.⁶

Esta regulación se fundamenta en la aplicación del denominado principio de arm's length, principio internacional que implica que los precios a los que se pacten las transacciones entre empresas vinculadas deben corresponder a los precios que habrían sido acordados en transacciones comparables entre sujetos no vinculados.⁷

Para ello, la Administración debe conocer el comportamiento comercial con el que operan las transacciones de manera natural en el mercado, ya sea nacional o internacional y analizar económicamente la operación tomando en cuenta factores como: características de los bienes y servicios, el volumen comercializado, la dimensión de la empresa, las funciones que desempeñan, los riesgos que asumen, los términos contractuales, las circunstancias económicas, las estrategias de negocios, entre otras.

Ahora bien, tal como lo apunta Villegas Aldazosa, en caso que el principio de arm's length no se cumpla, las autoridades tributarias nacionales están normalmente facultadas con el poder de ajustar el precio

⁶ GARCÍA SCHREK, Marcial. Precios de transferencia en el Perú ¿estamos verdaderamente preparados? En: *Ius et veritas*, Año 11, N° 22. Pág. 254.

⁷ *Ibidem*, Pág. 256.

de transferencia convenido entre empresas relacionadas.⁸ Consiguientemente, “(...) *la configuración del precio de transferencia, además de modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, provocará un ajuste impositivo en el sujeto vinculado a la operación por la que se determina este precio ya que bajo el principio de simetría fiscal, se tendrá el derecho de ajustar los valores resultantes de la aplicación de los lineamientos establecidos por los precios de transferencia*”.⁹

Como presupuesto para la procedencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria, el precio originalmente acordado por las partes debe causar un efecto nocivo en la recaudación, ya sea porque se disminuye el monto de los impuestos a pagar en el Perú o éstos se difieren. En resumen, bajo los parámetros propios del mercado, las normas de precios de transferencia tienen por cometido que las transacciones efectuadas entre empresas que guardan vinculación económica se lleven a cabo a valor de mercado, en aplicación del principio de arm's length.

3.2. Precios de Transferencia en el Perú

En el Perú, la exigencia de que el “valor de mercado” en transacciones entre empresas vinculadas económicamente corresponda al que normalmente se obtiene en transacciones comparables entre sujetos vinculados, evidencia que nuestra Ley del Impuesto a la Renta ha recogido el principio de la libre concurrencia, como el criterio fundamental para fijar los precios de transferencia, siguiendo de manera implícita los lineamientos de la OCDE.¹⁰

Como parte de la legislación vinculada con los precios de transferencia, adicionalmente se establecen los diferentes métodos de valoración así como determinadas obligaciones formales para su cumplimiento, tales como los Estudios de Precios de Transferencia (EPT) y Declaraciones Juradas, reconociendo también la posibilidad de celebrar APA's con la Administración Tributaria peruana por parte de contribuyentes domiciliados que participen en operaciones internacionales en los que se determinarán los precios relacionados con sus transacciones entre partes vinculadas.

⁸ VILLEGAS ALDAZOSA, Álvaro. “Bases para la aplicación de los Advance Pricing Agreements (APA's) en Bolivia”. En: *2do Encuentro Tributario Regional Latinoamericano IFA 2010*. Tema B: Precios de Transferencia.

⁹ DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz, Op. cit., Pág. 219.

¹⁰ GARCÍA SCHREK, Marcial. Precios de transferencia en el Perú ¿estamos verdaderamente preparados? En: *Ius et veritas*, Año 11, N° 22. Pág. 262.

Se reconoce como fuente de interpretación lo dispuesto por las Guías sobre Precios de Transferencia para empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE en tanto éstas no se opongan a la norma interna.

3.3. Concepto de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

3.3.1. Antecedentes

Como hemos indicado a lo largo del presente trabajo, el valor al que son transados los servicios intragrupo puede ser ajustado, para efectos tributarios, por la Administración Tributaria en aplicación de las normas sobre precios de transferencia. Resulta pues, insoslayable que con frecuencia estas normas resulten de poca claridad en su forma de aplicación (tal como ha venido sucediendo a lo largo de las diversas experiencias en países desarrollados), constituyendo un problema al momento de determinar el valor al que la empresa debe realizar las transacciones con sus empresas vinculadas.

Frente a esta problemática, la alternativa de que el contribuyente acuda y acuerde con la Administración Tributaria surge en el seno de la legislación estadounidense como una respuesta administrativa al complicado régimen de precios de transferencia y su procedimiento de aplicación. Sin embargo, cabe resaltar que un antecedente de los APA's se encuentra en la legislación japonesa, la cual en 1987 creó un mecanismo denominado "sistema de preconfirmación".¹¹

De acuerdo a la definición postulada por Monserrat Trapé Viladomar, un APA es un acuerdo que determina, con anterioridad a la celebración de futuras operaciones entre empresas asociadas objeto del acuerdo, un conjunto apropiado de criterios para la determinación de los precios de transferencia a aplicar a estas operaciones a lo largo de cierto periodo. Así, los contribuyentes pueden celebrar estos acuerdos cuando desarrollan o tienen previsto desarrollar transacciones con empresas vinculadas.¹²

¹¹ MOSQUEDA ALMANZA, Rubén. *Precios de Transferencia: Estrategia y norma fiscal*. Cengage Learning, México D.F., 2009, Pág. 314.

¹² TRAPÉ VILADOMAT, Monserrat. "El régimen fiscal de los precios de transferencia". En: *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de la Hacienda Pública. Pág. 467.

Diane Ring¹³ señala que un APA es iniciado formalmente por un contribuyente y requiere negociaciones entre éste, una o más empresas asociadas y una o más administraciones tributarias. Nótese que en el proceso debe entregarse documentación detallada sobre las actividades del negocio, planes, competidores, condiciones de mercado, entre otras.

Pese a la naturaleza prospectiva y el enfoque preventivo del APA (celebrado ex ante), cabe advertir que ello no supone de ninguna manera que no existan efectos ex post. Así, las siguientes son tres etapas básicas de las que consta un APA: a) el contribuyente sugiere su propuesta ante la autoridad tributaria correspondiente; b) la autoridad revisa y analiza la propuesta presentada por el contribuyente, sobre la que autorizará o propondrá hacer las modificaciones que estime pertinentes; y, c) las partes (empresas vinculadas) ejercen el acuerdo para determinar el Precio de Transferencia.

En buena cuenta, estos acuerdos tienen por finalidad complementar los mecanismos tradicionales para resolver los problemas de precios de transferencia.

Respecto a la naturaleza jurídica de los APA's, no existe una posición consensuada en la doctrina, dejándose a la legislación de cada país su determinación.

Desde la doctrina española, podemos citar la postura de Londoño, para quien los APAs “son actos administrativos tributarios consensuales, que se producen por la actividad y la determinante participación del obligado y la aprobación de la Administración a la propuesta presentada”.¹⁴ Este acto ha de contener un acuerdo administrativo tributario consensual al que se llega a través de un trámite especial, pero no llega a constituir un contrato.

En el caso de nuestra legislación como veremos más adelante, se habría optado por considerar a los APA's como un acto de naturaleza civil más no administrativo, asemejándolo a un contrato privado, resultando de aplicación supletoria las normas del Código Civil referidas a este instituto jurídico.

¹³ RING, Diane M.. *Advance Price Agreements and the Struggle to allocate income from cross border taxation*. Boston College of Law, Research Paper N° 2000-12. Pág. 151.

¹⁴ LONDOÑO GUTIERREZ, Fabio. “Acuerdos previos entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria. (Énfasis en España y Colombia)”. En: *Revista de Derecho Tributario*. São Paulo. N° 96, Pág. 700.

3.3.2. Tipos de los APA's Características

Dependiendo del número de países que se involucren en su suscripción, los APA's pueden ser clasificados de la siguiente manera:

- Unilaterales: cuando la Administración Tributaria y el contribuyente bajo su jurisdicción establecen un acuerdo sin la intervención de otras Administraciones Tributarias que podrían estar interesadas.
- Bilaterales o Multilaterales: cuando concurren los contribuyentes de dos o más países y sus respectivas Administraciones Tributarias.

Según las Directivas de la OCDE, la mayoría de países prefiere la celebración de APA's bilaterales o multilaterales puesto que son los que tienden a ofrecer un mayor nivel de certidumbre a los contribuyentes. Estos acuerdos, al involucrar a más de una Administración Tributaria tienen la ventaja de funcionar como mecanismos que reducen la doble imposición que podría suscitarse de la corrección de los precios de transferencia por parte de una de ellas. A diferencia de los APA's unilaterales que únicamente vinculan a una de las partes frente a determinada Administración Tributaria, pero donde el precio convenido podría ser materia de cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria de la otra jurisdicción involucrada en la transacción internacional.

Nótese por tanto que, en el caso de los APA's bilaterales, dichos acuerdos solucionan potenciales conflictos de ajustes de correspondencia como el anteriormente mencionado. En efecto, existen distintos tipos de ajustes: a) Ajustes primarios, los cuales son realizados por las Administraciones Tributarias determinando un mayor ingreso o un menor gasto para los contribuyentes;¹⁵ b) Ajuste Secundarios, los mismos que son derivados del ajuste primario y que consideran a la mayor renta como dividendo; y, c) Ajustes de correspondencia, que consiste básicamente en que la Administración Tributaria reconozca el ajuste realizado por su par permitiendo que se rectifique dicha situación sin sanciones. Este tipo de ajuste habría sido recogido en nuestra legislación en el último párrafo del inciso c) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que exista un Convenio para evitar la doble imposición (CDI).

¹⁵ En el Perú recogido en el primer párrafo del inciso c) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Existen pues hasta cinco mecanismos para regular el procedimiento del ajuste tributario en cuanto a los precios de transferencia, cuatro de ellos establecidos en los CDI's cuales son: a) los ajustes correlativos; b) del procedimiento de acuerdo mutuo; c) arbitraje; y, d) la comprobación simultánea, todos ellos recogidos en los artículos 9.2, 25 y 26 de los referidos convenios. El quinto mecanismo es el APA bilateral el mismo que no necesitará de las disposiciones de los CDI's para que no procedan ajustes si es que se cumple lo dispuesto por el respectivo acuerdo. Como veremos más adelante, en el caso del Perú, los APA's unilaterales no garantizan que no se realice el ajuste en caso de una transacción que involucre un servicio internacional, siendo que en el caso de los CDI's, los procedimientos de ajuste previstos en aquéllos no necesariamente pueden concluir en una solución al problema.

En doctrina se reconoce que los APA's tienen las siguientes características:¹⁶

- a) Se inician con una solicitud escrita acompañada de una propuesta de valoración;
- b) Tienen un carácter previo del procedimiento a la realización del hecho imponible;
- c) Mantienen un carácter vinculante para la Administración Tributaria durante el plazo que dure el acuerdo;
- d) Pueden afectar a cualquier elemento determinante de la deuda tributaria;
- e) Están sujetos a comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias declaradas por el contribuyente;
- f) Deben constar en una resolución escrita y motivada de los plazos establecidos; y,
- g) No pueden ser modificados unilateralmente salvo que éstos se incumplan.

3.3.3. Ventajas y desventajas de la celebración de un APA

A la hora de decidir la conveniencia de celebrar un APA, el contribuyente debe tener presente las ventajas y desventajas que conlleva ce-

¹⁶ CRUZ AMORÓS, Miguel. "Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia". En: *Manual de Fiscalidad Internacional. Instituto de Estudios Fiscales*. Madrid, 2008, Pág. 475.

lebrar un acuerdo de esta naturaleza. Entre las ventajas que se derivan para los contribuyentes podemos encontrar las siguientes:

- a) Seguridad jurídica, dado que se encontrará en mejor posición de prever los costos asociados con los procedimientos de precios de transferencia y de pronosticar el tratamiento tributario de las transacciones objeto del acuerdo.
- b) Eliminación de una posible doble imposición, en caso éstos sean bilaterales o multilaterales.
- c) Se evita, en tal sentido, que alguna autoridad tributaria no acepte acreditar el impuesto pagado en el exterior.
- d) Disminución de contingencias dada por la determinación del valor de mercado de manera previa y oponible. Ello implica que en un sistema administrativo donde opera -en caso de controversia- la solución a través de procedimientos contenciosos, sea reemplazado por uno donde impera la cooperación,¹⁷ evitando pérdida de tiempo y dinero.
- e) Previsión de sanciones.

Como consecuencia de lo anterior, para la otra parte involucrada -es decir, la Administración Tributaria- también se producirán beneficios toda vez que se reducirían la cantidad de conflictos al eliminarse el potencial riesgo de un ajuste en cuanto a la valoración de un precio en una eventual fiscalización. Asimismo, según Ring, los gobiernos han soportado históricamente una significativa carga en los precios de transferencia tanto en términos de tiempo como en dinero, por lo que los APA's son vistos como un mecanismo para reducir sus costos de administración, de ejecución y de resolución de controversias.

Por otro lado, debemos ser categóricos en señalar que existen desventajas (que en algunos casos podrán ser determinantes para la no celebración de un APA) que el contribuyente deberá considerar:

- a) Necesidad de información detallada y transparente durante todo el procedimiento de las transacciones que abarcará el respectivo APA, tales como documentación, estructura organizacional de la

¹⁷ SADIQ, Kerrie. "The taxing effects of the Advance Pricing Arrangement Program: A review of APAs and their impact on stakeholders". En: *Journal of Australian taxation*, 2007, Pág. 129

empresa, áreas relevantes de los negocios y sus relaciones con las partes vinculadas, análisis de riesgos, entre otros (“disclosure” de información). Probablemente, ésta sea una de las razones más determinantes para que este mecanismo sea descartado por parte de los contribuyentes.

- b) Costo del procedimiento. Ello, en la medida que la empresa es la que asumirá el costo por la “negociación” de un APA el mismo que -por lo general- es bastante elevado. En Estados Unidos, por ejemplo, conforme con el Revenue Procedure 2006-09, la celebración de un APA podría costarle a un contribuyente US\$ 50,000 y US\$ 35,000 en caso de renovación. En el caso de Alemania, el cargo básico para la celebración de un APA es de €20,000 siendo €15,000 en caso de una renovación.¹⁸
- c) Incertidumbre sobre el resultado, ya que puede no necesariamente lograrse suscribir el respectivo acuerdo.
- d) Necesidad de acuerdos internacionales para hacer más eficiente la celebración en caso de APA’s bilaterales.
- e) Los APA’s no son definitivos, pues se encuentran limitados en su temporalidad y es preciso que se adapten al cambio de circunstancias.

Como podemos apreciar, la celebración de los APA’s puede traer diversas consecuencias no solamente beneficiosas para las empresas sino que pueden terminar siendo más perjudiciales dependiendo del tipo de transacciones que se realicen o de la naturaleza de las mismas, hecho que deberá ser evaluado por cada empresa en particular.

4. LOS APA’S EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PERUANO

En nuestra legislación, la posibilidad de celebrar un APA se encuentra prevista en la parte en que se regulan las normas sobre precios de transferencia, específicamente en el inciso f) del artículo 32-A¹⁹ de nuestra Ley del Impuesto a la Renta. Este artículo establece que la

¹⁸ VOEGELE, Alexander. “Advance Pricing Agreements in Germany”. En: *Transfer Pricing International Journal*. 2010.

¹⁹ Este artículo fue incorporado por el Artículo 22 del Decreto Legislativo 945, publicado el 23 de diciembre de 2003. Previo a la expedición de esta norma, no existía en el Perú la posibilidad de suscribir APA’s.

SUNAT solamente podrá celebrar “Acuerdos Anticipados de Precios” con contribuyentes domiciliados que participen en operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas, en los que se determinará el precio de las diferentes transacciones que se realicen con sus partes vinculadas, en base a los métodos y criterios establecidos por este artículo y el reglamento.

Por su parte, el Reglamento de la referida norma señala que los APA’s son convenios de derecho civil celebrados entre la Administración Tributaria y los contribuyentes domiciliados que participen en operaciones internacionales.

Sobre este punto en particular debemos preguntarnos si es que la Administración Tributaria peruana, en el uso de sus atribuciones y facultades establecidas por la ley que la rige, podrá reconocer y aplicar un convenio de naturaleza civil para realizar sus funciones que tienen carácter administrativo (público) y civil (privado).

En efecto, tal como lo señala el Código Tributario peruano, la SUNAT está facultada a fiscalizar, determinar la obligación tributaria, exigir su pago (cumpliendo con su objetivo de recaudación) y aplicar las sanciones respectivas en caso de incumplimiento. En virtud de ello, podría resultar contraproducente que para el logro de tales objetivos pueda oponer un convenio de “naturaleza civil” para determinar -por ejemplo- la obligación tributaria, puesto que dicha facultad se verá materializada en un acto administrativo que deberá considerar sus “principios” aplicables. Podría ocurrir entonces que -dada la naturaleza civil de un APA- éste pueda tener consecuencias irregulares en cuanto a los actos administrativos que se emitan por parte de la Administración Tributaria.

Cabe indicar que, si bien el inciso f) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: “La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT solamente podrá celebrar Acuerdos Anticipados de Precios con contribuyentes domiciliados que participen en las operaciones internacionales a que se refiere el numeral 1) del inciso a) de este artículo, en los que se determinará el precio de las diferentes transacciones que realicen con sus partes vinculadas en base a métodos y criterios establecidos por este artículo y el reglamento”, refiriéndose únicamente a las transacciones con partes vinculadas, en su Reglamento -específicamente en el numeral 2 del artículo 118- indica que el objetivo de estos acuerdos radica en la definición del precio, el monto de la contraprestación y/o margen de utilidad, así como la metodología que sustenta tales valores que el contribuyente

“(...) utilizará para la determinación de sus precios en operaciones futuras que realice con partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición”, hecho que dejaría abierta la posibilidad de que aquellas transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países de baja o nula imposición -aún cuando no se trate de empresas vinculadas-, puedan ser materia de celebración de APA's, situación que no se encontraría dentro de los objetivos para el cual este mecanismo fue implementado.

En efecto, resultará de difícil implementación que aquellas transacciones que se realizan con un territorio de baja o nula imposición puedan ser incluidas en la celebración de un APA si es que el contribuyente no es vinculado con la empresa residente en dicho país. Como señalamos, dada las características de los APA's, éstos siempre estuvieron regulados con la intención que ambas partes intervinientes en la operación pertenezcan a un mismo grupo empresarial,²⁰ situación que no ocurriría en el caso establecido por nuestra legislación puesto que -al parecer- bastaría con que la transacción involucre un territorio de baja o nula imposición para que puedan ser materia de celebración de un APA.

Por ejemplo, en el caso que una empresa realice transacciones con partes no vinculadas, ¿podrá -tal como lo prevé la legislación peruana- seleccionar las empresa o transacciones comparables y la información que lo sustente, la fijación de un precio exacto o la elaboración, de ser el caso, de un rango de precios, sin que se pueda integrar dicha información con una empresa que forma parte de un mismo grupo económico?

Consideramos que dicha información únicamente podrá ser la más precisa y adecuada en la medida que ambas empresas puedan develar de manera conjunta la información necesaria que implique la celebración de un APA. Así, en el caso de transacciones con una empresa con la que no se tenga poder de decisión alguna o que sea parte de otro grupo económico, será muy difícil que dichas operaciones sean parte de un APA.

Por último, señala el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que los APA's no pueden ser modificados o dejados sin efecto en forma unilateral, salvo en los casos en que el acuerdo se torne ineficaz de

²⁰ Nótese que en los EEUU, los APA's pueden celebrarse en aquellas operaciones en las que existen operaciones que impliquen la aplicación de las normas de precios de transferencia, las cuales están recogidas en la Sección 482 del Internal Revenue Code.

acuerdo con lo señalado en la respectiva norma. La vigencia de los APA comprende al ejercicio fiscal en curso en el que hayan sido aprobados y durante los 3 ejercicios fiscales posteriores.

En cuanto a la presentación de la propuesta, el contenido de la misma, plazo para su examen y aprobación se encuentran bastante regulados en nuestra norma destacando la exactitud y detalle de los requisitos y características que debe contener cada propuesta.²¹

Es importante destacar que se señala expresamente que la celebración

²¹ Conforme al Artículo 118 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los APA's deberán contener, entre otras, las siguientes disposiciones:

- i) La Propuesta para la valoración de las operaciones, que contendrá:
 - Método de valoración que resulte más apropiado.
 - Selección de las empresas o transacciones comparables y la información que lo sustente.
 - Los ejercicios gravados sobre los cuales los comparables han sido analizados.
 - Los ajustes correspondientes a los comparables seleccionados.
 - La fijación de un precio exacto de un rango de precios, monto de contraprestación o margen de utilidad.
 - La hipótesis de base sobre las que se formula la propuesta.
- ii) En cuanto a la aprobación, una vez presentada la propuesta, la Administración tendrá un plazo de 12 meses, contados desde la fecha en que se presentó la propuesta, para aprobarla o desestimarla. En caso de no pronunciamiento dentro del plazo, operará el silencio administrativo negativo dado que la norma señala que la solicitud deberá entenderse desestimada.
- iii) Ineficacia del APA. Se ha establecido que como regla general, y al ser un acuerdo de carácter civil, la Administración Tributaria no podrá dejar unilateralmente sin efecto los acuerdos. No obstante ello, se reconocen dos excepciones a dicha pauta general. En caso quede acreditado que, desde la fecha de entrada en vigencia del APA, cualquiera de las partes vinculadas o sus representantes, por haber actuado en calidad de tales, tiene una sentencia condenatoria vigente por delitos tributarios o aduaneros. En caso de incumplimiento de los términos y condiciones previstos en el Acuerdo, a partir de la verificación del incumplimiento.
- iv) Modificación de la propuesta. El contribuyente podrá presentar una propuesta de modificación del APA que se encuentre vigente a fin de adecuarlo, en el caso de variación significativa y sobreviniente de las circunstancias o condiciones económicas bajo las cuales fue originalmente aprobado. En tal sentido, la propuesta de modificación deberá contener los nuevos términos del Acuerdo, con miras a ajustar el APA a las nuevas circunstancias o condiciones económicas. La Administración contará con un plazo de 12 meses contados desde la presentación de la propuesta de modificación para aprobarla o desestimarla.

de un APA no limita la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria. No obstante, ésta no podrá objetar la valoración de las transacciones contenidas en los Acuerdos, siempre y cuando las operaciones se hayan realizado de acuerdo con el mismo, aún cuando el mismo tenga naturaleza de un contrato civil.

5. ANÁLISIS Y PROBLEMÁTICA DE LOS APA'S

Dentro de ese contexto, para fines del presente trabajo, se plantea la problemática generada por la aparente no regulación respecto de los APA's bilaterales en la normativa del Impuesto a la Renta peruano, en la medida que de acuerdo con dicha ley, únicamente se habría previsto la suscripción de APA's unilaterales, los cuales no tienen un nivel completo de seguridad jurídica respecto de las transacciones intra-grupo, puesto que los precios ahí determinados deberán ser respetados por una, más no por las otras jurisdicciones involucradas, hecho que podría incluso ocasionar además una eventual doble imposición.

En efecto, consideremos una serie de servicios internacionales prestados por una empresa residente de los Estados Unidos a una empresa peruana, ambas vinculadas económicamente. En este caso, la empresa peruana celebró un APA con la SUNAT estableciendo un método aplicable a las transacciones, el mismo que ha sido validado por la Administración. Por tanto, el gasto reconocido por la empresa peruana por la retribución de los servicios prestados por la empresa norteamericana ha venido siendo reconocido por la SUNAT durante 3 años consecutivos asegurándose que el mismo ha sido determinado considerando los principios recogidos en nuestras normas.

No obstante, la Administración Tributaria norteamericana (Internal Revenue Service - IRS) ha determinado que el método utilizado en dichas transacciones no es el adecuado, procediendo a ajustar los ingresos de dicha empresa norteamericana, al considerar que los mismos debieron ser mayores en aplicación del método que el IRS ha considerado, procediendo a acotar a la misma por el incumplimiento de declaración y pago del ajuste (mayor ingreso).

En dicho caso, además de haber tributado por un monto en Perú -al considerarse tales rentas derivadas de los servicios internacionales como de fuente peruana-, el IRS gravará ahora dicha empresa con un monto mayor de Impuesto a la Renta produciéndose una evidente doble imposición, sin perjuicio de las sanciones correspondientes.

En efecto, por la naturaleza de las transacciones el fisco norteamericano puede considerar que el gasto por los servicios no es el correcto pudiendo, en consecuencia, alocar mayores ingresos para efectos tributarios norteamericanos, realizando un ajuste que se conoce como “ajuste primario”.²² La única “cubierta” por el APA en este caso, será pues, la empresa peruana siendo que tal operación -vista desde un grupo económico- será considerada como una transacción en la que la celebración de un APA resultará irrelevante para dichos propósitos, cuestionándose la celebración de este tipo de acuerdos.

5.1. La problemática en torno a la unilateralidad de los APA's

Como señala Bettinger, el objetivo primario de la suscripción de un APA es obtener certeza del resultado con respecto a un número definido de transacciones, aplicando una metodología determinada.²³ No obstante, tal como lo hemos señalado, otra de las finalidades reconocidas consiste en la eliminación de la potencial doble imposición que podría generar la intervención de distintas jurisdicciones fiscales.

Al respecto, Sadiq ha puesto de manifiesto que “la motivación del contribuyente y del gobierno tiran de direcciones opuestas: los contribuyentes tienen el obvio interés en prevenir la doble imposición, mientras que los gobiernos están preocupados en recaudar los impuestos que podrían estarse perdiendo vía subimposición”.²⁴ Esta tensión generada por la contraposición entre ambos intereses se evidencia legislativamente.

En el caso peruano, resulta evidente que, al no haberse contemplado la posibilidad de celebración de APA's bilaterales, se habría desatendido el interés del contribuyente en eliminar la doble imposición, tratándose de alcanzar la certeza en la valoración de los servicios internacionales pero respecto de una jurisdicción y no de las otras involucradas en la transacción, sin considerar que los eventuales perjuicios interesan en la misma medida a ambas empresas ya que éstas forman parte de un mismo grupo económico, por lo que aún cuando se perjudique a una empresa respecto de determinada transacción, lo cierto es que el perjuicio alcanzará a ambas.

Desde nuestra perspectiva, el reconocimiento de que los acuerdos son

²² Ver 3.3.2 precedente.

²³ BETTINGER BARRIOS, Herbert. Precios de Transferencia: Sus efectos fiscales. Ediciones fiscales ISEF. Mayo, 2003, Pág. 137.

²⁴ SADIQ, Op. cit. Pág. 110.

de naturaleza civil (conforme al artículo 118 del Reglamento), no podría facultar a la Administración a admitir la intervención de otras Administraciones Tributarias en la celebración estos acuerdos sin perjuicio del hecho que, de las normas antes señaladas, se desprenda además la imposibilidad de celebrarlos.

Sobre el particular, cabe recordar que la Administración se encuentra sujeta al Principio de Legalidad²⁵ y, en vista que, de la lectura del inciso f) del Artículo 32-A se desprende únicamente que la SUNAT se encuentra facultada a celebrar APA's con los "contribuyentes".

De esta deficiencia normativa surge la problemática en torno a la dificultad para el contribuyente de utilizar a los APA's como un mecanismo para neutralizar la doble imposición. Consiguientemente, la posibilidad de que este riesgo se concrete desincentiva a los contribuyentes a suscribir estos acuerdos y puede ser considerado como un factor que explique el poco interés que ha tenido esta figura en la práctica.

A manera de conclusión, consideramos que permitir la celebración de APA's bilaterales, implicaría la alineación del Perú a las tendencias internacionales en cuanto a dichos acuerdos se refiere así como a los lineamientos propuestos por la OCDE.²⁶

²⁵ De acuerdo con el Artículo IV de la Ley 27444, "Ley del Procedimiento Administrativo General", el Principio de Legalidad exige que las autoridades administrativas actúen con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

²⁶ En Estados Unidos, a solicitud del sujeto pasivo se pueden negociar APA's bilaterales o multilaterales. A dicho efecto, los contribuyentes deberán entregar un informe anual sobre la aplicación del método de precios de transferencia que determinen. Los APA's suscritos por el IRS se caracterizan por tener una naturaleza flexible y tienen, en principio, una duración de 4 años, con la opción de poder ser renovados. De acuerdo con Cordón Ezquerro: "*los datos más relevantes de la experiencia americana, durante el tiempo que lleva de aplicación, son: 29 Acuerdos concluidos, de los cuales 6 se aplicaron retroactivamente y 10 son de carácter bilateral. Existen 30 solicitudes que han entregado informes anuales, solicitudes de renovación o modificaciones de hipótesis adoptadas. 96 contribuyentes están en el programa APA, de los cuales 47 son sociedades matrices estadounidenses y 49 corresponden a sociedades matrices extranjeras. Al menos 55 contribuyentes están en conferencias previas aportando la documentación requerida*". Otros ejemplos de bilateralidad en la legislación comparada los encontramos en Francia, Alemania e Inglaterra. Así, por ejemplo en Alemania, al cierre del 2008 se habían suscrito 9 APA's. Sin perjuicio de ello, cabe resaltar que al 2009, había más de 100 solicitudes para la celebración de este tipo de acuerdos.

5.2. Ajustes de correspondencia al amparo de los CDI's

Como hemos indicado, los APA's bilaterales y multilaterales constituyen un mecanismo idóneo para la conclusión de ajustes de precios. Sin perjuicio de ello, en el marco de los CDI's, estos ajustes también pueden efectuarse a través de la aplicación de diversos mecanismos destinados a neutralizar el riesgo de doble imposición prevista en los convenios.

En efecto, en el caso de un ajuste relacionado con una transacción que involucre más de una jurisdicción, dichos ajustes pueden ser efectuados conforme con los mecanismos de ajuste previstos en el apartado 2 del artículo 9 del modelo OCDE, el procedimiento de acuerdo mutuo y arbitraje a que se refiere el artículo 25 de dicho Modelo, así como las comprobaciones simultáneas detalladas en el artículo 26 del mismo.

De esta manera, conforme el referido apartado 2 del artículo 9 del Modelo de CDI propuesto por la OCDE, los estados contratantes podrán realizar ajustes correlativos. Así, este artículo determina que: "Cuando un Estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado -y, en consecuencia, grave- las de una empresa del otro Estado que ya han sido gravadas por este segundo Estado, y estas utilidades así incluidas son las que habrían sido realizadas por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario".

Al respecto, Monserrat Trapé Viladomat²⁷ indica que: "el ajuste correlativo es el resultado de la invitación que los Estados contratantes asumen con la inclusión de esta cláusula en sus convenios de examinar situaciones de doble imposición que pueden sufrir las empresas asociadas residentes en sus respectivos territorios".

En ese sentido, los estados podrían encontrarse obligados -en virtud de los CDI's- a realizar el ajuste correlativo a fin de eliminar la doble imposición generada por el ajuste primario realizado por la Autoridad Tributaria del otro Estado Contratante. Asimismo, conforme con los comentarios al modelo de CDI cabe puntualizar que el apartado bajo

²⁷ TRAPÉ VILADOMAT, Monserrat. Op. Cit., Pág. 469.

comentario no especifica el método a emplear para realizar el ajuste, por lo cual los países podrían libremente añadir la regla que deseen a este artículo.

En el cuanto a los CDI's celebrados por el Perú, en el CDI celebrado con Chile se dispone que ambas Administraciones Tributarias deban encontrarse de acuerdo para que el ajuste sea considerado, mientras que en el caso del CDI celebrado con Canadá el ajuste debe ser aceptado por los involucrados. En el caso del CDI celebrado con Brasil, el apartado 2 del artículo 9 que regula los ajustes de correspondencia no ha sido recogido, sin embargo, consideramos que los mismos pueden ser realizados en aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el artículo 24 recogido en CDI materia de comentario.

En relación al procedimiento amistoso o de acuerdo mutuo, este mecanismo se encuentra regulado en el artículo 25 del Modelo de CDI aprobado por la OCDE. Este procedimiento amistoso tiene por finalidad la resolución de conflictos que puedan surgir entre los Estados como consecuencia de la aplicación e interpretación de los CDI's.²⁸

Por otro lado, de manera suplementaria, algunos convenios celebrados sobre la base del Modelo de la OCDE han introducido el arbitraje, el cual, a diferencia del procedimiento mutuo, supone la intervención de un tercero como encargado de resolver el conflicto. En el arbitraje, los Estados se someten voluntariamente a la decisión de un tercero.

Por último, el otro mecanismo previsto para la eliminación de la doble imposición es el vinculado a procedimientos de comprobación simultánea, los cuales se encuentra sobre la base de lo dispuesto en el Artículo 26 del Modelo de CDI propuesto por OCDE "Intercambio de información".

De acuerdo con lo señalado, si bien podemos afirmar que los CDI's contienen una posibilidad de realizar ajustes pudiendo lograr los mismos objetivos que los APA's bilaterales, éstos no necesariamente garantizan un resultado satisfactorio para las partes involucradas, es posible que las Administraciones Tributarias no lleguen a un acuerdo en relación al ajuste.

²⁸ *Ibidem.*

6. CONCLUSIONES

- Los principales beneficios que concede la suscripción de un APA son la eliminación de la incertidumbre jurídica y de la doble imposición.
- La legislación peruana únicamente contemplaría la posibilidad de celebrar APA's unilaterales con contribuyentes domiciliados; acuerdos que únicamente vincularían a la Administración Tributaria peruana y al contribuyente domiciliado, sin involucrar otras jurisdicciones en el caso de servicios internacionales.
- El APA al ser unilateral, no sería oponible frente a la Administración Tributaria de la otra jurisdicción ante un eventual ajuste en el precio acordado por parte de esta última.
- Con la finalidad de asegurar que los precios de las transacciones sean reconocidos por las partes involucradas y sus Administraciones Tributarias, sería recomendable que la legislación peruana contemple la posibilidad de suscribir APA's bilaterales o multilaterales.
- Si bien los CDI's contienen una posibilidad de realizar ajustes pudiendo lograr similares objetivos que los APA's bilaterales, éstos no necesariamente garantizan un resultado satisfactorio para las partes involucradas, puesto que cabe la posibilidad de que las Administraciones Tributarias no lleguen a un acuerdo respecto al ajuste.

Lima, setiembre de 2011.