

El procedimiento amistoso en los convenios bilaterales suscritos por el Perú

ANGELA GROSSHEIM BARRIENTOS

I. INTRODUCCIÓN

En términos generales podemos señalar que los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal (CDI) normalmente se subdividen en dos grandes partes o rubros.

El primer rubro incluye: los artículos introductorios -como son el campo de aplicación del CDI, las definiciones-; los artículos en los cuales se reparte el derecho a gravar determinada renta: (i) de manera exclusiva en el lugar de residencia, (ii) de manera exclusiva en el lugar de fuente y, (iii) las rentas compartidas o también denominadas rentas gravables en el estado de la fuente pero no de manera exclusiva y, finalmente, la forma de eliminar la doble imposición en cada Estado.

La segunda parte del CDI contiene las disposiciones complementarias del Convenio. Así, en esta parte podemos encontrar el principio de no discriminación y el procedimiento amistoso, además de aquellos artículos destinados a luchar contra la evasión y el fraude fiscal y el protocolo, naturalmente. Esta segunda parte no es menos importante que la primera y, por el contrario, si uno analiza el CDI puede advertir lo significativo que son estos artículos para la adecuada aplicación del Convenio, así como para lograr evitar la doble imposición, cual es la finalidad del CDI.

Si bien a la fecha el procedimiento amistoso (tal y como está redactado en el artículo 25º de los Modelos de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y de las Naciones Unidas,¹ en adelante Modelo OCDE y ONU,

1 El Artículo 25º del Modelo ONU reproduce el Artículo 25º del Modelo OCDE agregando únicamente dos oraciones finales al Apartado 4º que básicamente resaltan que las autoridades competentes elaborarán, procedimientos, condiciones, métodos y técnicas unilaterales para la aplicación del procedimiento amistoso, así como por medio de consultas en el caso de medidas bilaterales.

respectivamente) no ha sido utilizado aún en el Perú, es el mecanismo más utilizado entre los Estados para resolver las controversias fiscales internacionales. Es muy probable que dentro de algunos años este procedimiento cobre importancia en nuestro país considerando la aplicación de los CDI vigentes y la suscripción en el corto plazo de más de este tipo de acuerdos.

A nivel internacional podemos resaltar que el número de procedimientos amistosos está en aumento, principalmente debido a la globalización de la economía y el interés creciente de las administraciones tributarias con relación con los ajustes de precios de transferencia, lo que lleva también a procedimientos de esta naturaleza cada vez más complejos. Es por ello, que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) estableció al procedimiento amistoso como uno de los temas principales del Foro mundial sobre Fiscalidad (Décimo Segunda Reunión Anual sobre Convenios Fiscales) llevado a cabo en París en setiembre del 2007, a fin de compartir experiencias y fijar buenas prácticas en el desarrollo de estos procedimientos.

La aplicación del procedimiento amistoso no ha sido fácil para los diferentes Estados debido a muchos factores, entre ellos podemos citar: los diversos criterios de interpretación que tiene cada Estado sobre este artículo, la disposición de los Estados para resolver los conflictos, las dificultades que se tienen para compatibilizar el procedimiento amistoso dentro del marco interno vigente en cada Estado, así como las características propias de este procedimiento, como es la no obligatoriedad por parte de las autoridades competentes de llegar a una solución.

Así, para facilitar el desarrollo de los procedimientos amistosos hay algunos Estados que han establecido internamente reglas,² otros, como Francia, a nivel bilateral, luego de la suscripción del CDI buscan concretar un acuerdo entre ambos Estados que regule la forma de llevar a cabo este procedimiento, tal es el caso también del acuerdo entre Reino Unido y los Estados Unidos de Norteamérica del año 2000. Pero inclusive a nivel multilateral se han establecido regulaciones, por ejemplo la organización compuesta por Australia, Canadá, USA y Japón: "*Pacific Association of Tax Administrators*" (PATA) publicó en el año 2004 orientaciones operativas internas para el procedimiento amistoso entre sus Estados miembros ("*MAP Operacional Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators*"). Por su parte, la Unión Europea dispuso un mecanismo en el "Convenio de Arbitraje" para que entre sus Estados

² En el caso de España por ejemplo, a la fecha se viene preparando el Real Decreto que desarrolla la Ley 36/2006 del 29 de noviembre de 2006 en la parte que corresponde al Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

miembros lleguen de manera obligatoria a una solución en el procedimiento amistoso en materia de precios de transferencia, el cual luego fue complementado por un Código de Conducta.

Finalmente, debemos destacar que en febrero de 2007 la OCDE publicó un Manual sobre el Procedimiento Amistoso que consiste en una guía donde básicamente se explican las fases de éste y se establecen buenas prácticas para su mejor desarrollo. Entre estas buenas prácticas (número cuatro) la OCDE recomienda transparencia y simplicidad para acceder y utilizar el procedimiento amistoso. Así, siguiendo lo señalado en el literal c) del párrafo 30 de los Comentarios al Artículo 25º del Modelo OCDE, se sugiere que cuando sea oportuno, las autoridades competentes formulen y publiquen sus reglas, directrices y procedimientos domésticos relativos a la utilización del procedimiento amistoso.

Luego de revisar esta vasta regulación sobre el procedimiento amistoso a nivel internacional y las recomendaciones de la OCDE es conveniente preguntarnos si en el caso del Perú es necesario una legislación interna clara a priori o, si por el contrario, es más conveniente dejar que este procedimiento se regule por la práctica misma a nivel de la administración y sus relaciones con otras administraciones evitando una regulación que podría generar formalismos que entorpecerían el procedimiento. En esta ponencia explicaremos los aspectos generales de este procedimiento, los supuestos en los cuales se aplica, así como de manera general la forma como se desarrolla éste, tratando en cada caso de resaltar los probables vacíos o problemas más evidentes que se encuentren, tomando en consideración obviamente los CDI bilaterales suscritos a la fecha por el Perú.³

³ En el caso del Convenio Multilateral de la Comunidad Andina debemos destacar que tanto la Decisión 40 (Artículo 20º) como la Decisión 578 (Artículo 19º) contienen un artículo denominado “Consultas e Información” cuyo primer párrafo dispone lo siguiente: “Las autoridades competentes de los países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión”. Dicho artículo contiene básicamente disposiciones de intercambio de información, sin embargo; vinculan este intercambio a la resolución de las dificultades o dudas de “mutuo acuerdo” dejando entrever una solución conjunta de los problemas de las autoridades competentes. Empero, en este artículo no se plantea el procedimiento amistoso como un derecho de las personas sujetas al Convenio a someter su problema ante la autoridad competente del Estado de su residencia y solo contempla una parte del procedimiento que consiste en la solución de las dificultades o dudas por parte de las autoridades competentes en la aplicación del CDI (Apartado 3º del Artículo 25º de los Modelos OCDE y ONU). Hay que considerar que la Decisión 578 establece ajustes en precios de transferencia por lo es muy probable que requerirá del procedimiento amistoso para poder efectuar tales ajustes. La particularidad de este Artículo puede deberse a la naturaleza misma de este tipo de Convenio (basado en el criterio de fuente), pero de-

II. ASPECTOS GENERALES DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

A diferencia del procedimiento contencioso tributario y la demanda contencioso administrativa establecidos en una ley nacional, como es el Código Tributario (y supletoriamente, en el caso de la demanda contencioso administrativa por la Ley Nº 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo), los procedimientos amistosos se derivan de las disposiciones específicas de un tratado internacional, cual es el CDI.

Así, el Artículo 25º del Modelo OCDE y también del Modelo ONU establecen que, independientemente de los recursos jurisdiccionales previstos por el derecho interno, si una persona considera que la(s) medida(s) adoptada(s) por uno o ambos Estados implica o puede implicar una imposición no conforme con el CDI tiene la posibilidad de solicitar que se inicie un procedimiento amistoso.⁴

Como se desprende del párrafo anterior, este procedimiento no sólo se encuentra habilitado por un CDI sino que requiere como requisito imprescindible para que sea aplicable que se vulneren las disposiciones del Convenio, es decir la controversia debe tener su origen en la aplicación del tratado mismo y no de la legislación nacional. Los comentarios al Modelo OCDE señalan: *“Así, cuando la imposición se ha establecido en contra del Convenio y del derecho interno a la vez, el procedimiento amistoso se justifica únicamente en la medida en que el Convenio resulte afectado, a menos que exista una conexión entre las reglas convencionales y las de derecho interno que hayan sido incorrectamente aplicadas”*.⁵

De manera general podríamos decir que el procedimiento amistoso es un recurso específico que permite al contribuyente pedirle al Estado de su residencia (en el supuesto de discriminación en aplicación del Artículo 24º del CDI, donde es nacional) que examine su caso dialogando con el otro Estado, cuando no pueda resolverlo de manera unilateral. El procedimiento tiene un carácter bilateral porque implica a dos Administraciones tributarias,⁶ quienes harán lo posible por resolver el problema, comunicándose directamente y sin pasar por la vía diplomática.

bemos destacar que difiere del Artículo 25º de los Modelos OCDE y ONU, por lo que no será materia de análisis.

⁴ En los CDI con Canadá, Chile y España el “procedimiento amistoso” o “procedimiento de acuerdo mutuo” se encuentra también regulado en el Artículo 25º de cada Convenio y en el CDI con Brasil en el Artículo 24º.

⁵ MODELO OCDE 2005. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2006. Párrafo 7 de los Comentarios al Artículo 25º. Pág. 328.

⁶ GOUTHIERE, Bruno. “Les impôts dans les affaires internationales”. Editions Francis Lefebvre. Levallois, 2004. Sexta Edición. Pág. 947.

A diferencia de los procedimientos tributarios internos que finalizan por resolución de un órgano administrativo o judicial (independientemente que puedan finalizar por renuncia o desistimiento del contribuyente) los procedimientos amistosos terminan por “acuerdo” entre las Administraciones implicadas o, termina justamente porque tal acuerdo no llega a alcanzarse.⁷ En efecto, puede que al no ponerse de acuerdo entre los Estados o porque la solución planteada no es aceptada por el contribuyente el procedimiento concluya sin haber resuelto el conflicto.

Este acuerdo al que lleguen los Estados en un procedimiento amistoso tiene carácter ejecutivo y como acto administrativo, ejecutoriedad, es decir la administración puede por sí misma imponer y ejecutar lo acordado, sin recurrir para ello a un tribunal.⁸

El procedimiento amistoso se puede solicitar independientemente de los recursos internos que se interpongan (antes o después de iniciado el procedimiento). Puesto que dicho procedimiento por sí mismo no suspende la cobranza de una deuda establecida en una resolución, se tendría que recurrir a lo dispuesto en el ordenamiento interno, interponiendo los recursos correspondientes. Adicionalmente debemos precisar que el procedimiento amistoso no interrumpe tampoco los intereses moratorios que se generen por el retraso del pago de la deuda durante el procedimiento.⁹

III. PROCEDIMIENTO

Respecto a la forma como se desarrolla el procedimiento, debemos destacar que el procedimiento amistoso presenta características especiales que hacen de difícil aplicación las normas internas de los procedimientos tributarios, ya sea de manera parcial o total, puesto que se trata de un procedimiento diferente contemplado en un CDI y que se lleva a cabo entre dos administraciones tributarias y no entre una administración tributaria y el contribuyente.

En esta línea, Redondo Sánchez y Viana precisan: *“La caracterización de*

⁷ REDONDO SANCHEZ, Juan Francisco y VIANA MIGUEL, Beatriz Gloria. El procedimiento amistoso. Perspectivas de futuro. Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006. Pág. 189.

⁸ REDONDO SANCHEZ, Juan Francisco y VIANA MIGUEL, Beatriz Gloria. Op. cit. Pág. 199.

⁹ El Manual sobre el procedimiento amistoso de la OCDE sugiere que las administraciones establezcan un procedimiento de suspensión de la cobranza de la deuda durante el procedimiento amistoso (Buena práctica Nº 21).

*este tipo de procedimientos como sui generis o especiales se refiere específicamente al propio procedimiento amistoso, no a su objeto (...) La relación jurídica tributaria entre contribuyente y Administración española sufre un paréntesis con el desarrollo del procedimiento amistoso, pero en modo alguno cabe suponer que éste altera la naturaleza jurídica de la obligación de contribuir. (...) Por ello, la normativa interna resulta aplicable en cuanto a la determinación de la obligación tributaria. El propio desarrollo del procedimiento, esto es, la iniciación, plazos, sujetos legitimados o forma de resolución, entre otros, se regirán por lo dispuesto en el Convenio”.*¹⁰

3.1 Campo de aplicación

3.1.1 Autoridad competente

Un primer punto a dilucidar es la autoridad competente ante la cual el contribuyente se debe dirigir a fin de que se tramite el procedimiento amistoso.

En los CDI suscritos hasta la fecha por el Perú se ha designado como autoridad competente para los fines del Convenio al Ministro de Economía y Finanzas o su(s) representante(s) autorizado(s).¹¹

Normalmente, en los CDI se establece como autoridad competente a los Ministros de Economía o Hacienda de cada Estado. Hay algunos casos en los que se designa al Jefe de la Administración Tributaria de un Estado. Sin embargo; debido a las funciones de los Ministros y a la naturaleza misma del procedimiento amistoso que requiere de comunicaciones y reuniones permanentes con las otras administraciones, usualmente este procedimiento no lo lleva a cabo el mismo Ministro sino su representante autorizado.

A la fecha en el Perú no hay un dispositivo que delegue esta función a una dirección, entidad o persona en particular, por lo que de requerirse este procedimiento por un residente (o nacional, de ser el caso) debería éste dirigirse al mismo Ministro de Economía y Finanzas.

Particularmente, consideramos que esta función debería delegarse en alguna dirección u oficina del Ministerio de Economía y Finanzas, en tanto que es la entidad que lidera las negociaciones de los CDI y por lo tanto tendría elementos para interpretar el Convenio. Asimismo, para el desa-

¹⁰ REDONDO SANCHEZ, Juan Francisco y VIANA MIGUEL, Beatriz Gloria. Op. cit. Pág. 190.

¹¹ Literal h) Apartado 1º del Artículo 3º de los CDI suscritos con Brasil, Chile y España. En el CDI con Canadá se encuentra en el literal g).

rollo de este procedimiento se requiere de personal no sólo con conocimientos legales (básicamente tributarios) sino también económicos, para los ajustes de precios de transferencia.

La Administración Tributaria cumple un rol imprescindible en el procedimiento en tanto es la llamada a suministrar información, sin embargo, al ser la entidad que probablemente notificó una resolución que el contribuyente considera que se aparta del CDI -y que eventualmente se encuentre en reclamación ante la misma administración- sería recomendable que no sea la entidad que tramite el procedimiento amistoso.

Cabe destacar que el Manual del Procedimiento Amistoso de la OCDE a su vez señala como buena práctica que la autoridad competente sea independiente en la revisión de los casos y además tenga un carácter de autonomía de la labor de auditoría de la administración.

3.1.2 Medidas que permiten el inicio del procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso no puede ser iniciado por un contribuyente si no existe una imposición o un riesgo de imposición no conforme con el CDI. Así, las medidas adoptadas por un Estado deben conducir a una imposición inmediata o futura, pero en este último caso debe ser lo suficientemente evidente para que se pueda apreciar el riesgo de la imposición que difiere de lo dispuesto en el Convenio.

Al respecto, el párrafo 12 de los Comentarios al Artículo 25º del Modelo OCDE señala lo siguiente: *“Debe observarse que el procedimiento amistoso, a diferencia de los recursos de derecho interno, puede iniciarlo un contribuyente sin esperar a que la imposición, considerada por el mismo como “no conforme al Convenio”, le haya sido liquidada o notificada. Para que el contribuyente en cuestión pueda iniciar tal procedimiento, es preciso y suficiente con que determine que “las medidas tomadas por uno o por ambos Estados” entrañan una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable. Estas medidas alcanzan a todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exacción de un gravamen a cargo del recurrente contrario a las disposiciones del Convenio”.*

Esta situación no conforme al Convenio normalmente concierne a los impuestos comprendidos en el CDI (Impuesto a la Renta y al Patrimonio en los CDI con Chile, Canadá y España y sólo el Impuesto a la Renta en el CDI con Brasil). Sin embargo, en presencia de la cláusula de no discriminación del CDI el procedimiento amistoso puede extenderse a todos impuestos,

cualquiera que sea su naturaleza o denominación.¹² Tal es el caso del CDI con España (Apartado 5º del Artículo 24º).

Debemos precisar que los CDI no suelen dar indicaciones detalladas sobre los conflictos que pueden ser examinados dentro de un procedimiento amistoso. De una manera general se señala que este caso debe provenir de una “imposición no conforme al Convenio”.

Empero, de la lectura del Artículo 25º del Modelo OCDE se desprende que el procedimiento amistoso se encuentra previsto en principio para dos supuestos distintos: (i) Para resolver la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio y, (ii) para resolver dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio¹³ o para eliminar la doble tributación en los casos no previstos en el CDI.¹⁴

Entre los casos más comunes de aplicación del procedimiento amistoso podemos citar como ejemplo: la calificación de un contribuyente como residente o la existencia de un establecimiento permanente o el carácter temporal de los servicios prestados por una persona natural, la calificación de un tipo de renta, la atribución a un establecimiento permanente de la parte proporcional de los gastos de dirección y generales de administración y las relaciones entre las empresas asociadas, evidentemente por ajustes de precios de transferencia.¹⁵

3.2 Desarrollo del procedimiento

3.2.1 El rol del contribuyente

Cualquier persona (física o jurídica) o su representante podrá solicitar el inicio del procedimiento ante la autoridad competente del Estado de su residencia.¹⁶ Si desea utilizar la cláusula de no discriminación (Artículo 24º

¹² Apartado 6º del Artículo 24º de los Modelos OCDE y ONU.

¹³ Como en el caso en los CDI de Canadá (Apartado 4º del Artículo 28º) y Chile (Apartado 2º del Artículo 28º) para resolver una dificultad con el Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios (GATS).

¹⁴ Esta última parte del punto (ii) no se contempla en los CDI con Chile ni Brasil.

¹⁵ Los párrafos 9 y 10 de los Comentarios al Artículo 25º del Modelo OCDE establecen la aplicabilidad del procedimiento amistoso para resolver los problemas de doble imposición jurídica y económica en materia de precios de transferencia y así determinar la procedencia como la cuantía del ajuste. Cabe destacar que en el CDI con Brasil no se ha pactado el Apartado 2º del Artículo 9º, por lo que a efectos de eliminar la doble imposición económica se debería aplicar la legislación interna de cada Estado.

¹⁶ El párrafo 16 de los Comentarios al Artículo 25º del Modelo OCDE señala que los

del Modelo OCDE) deberá hacerlo, en principio, en el país de su nacionalidad.¹⁷

De acuerdo a lo dispuesto en el CDI y en la medida que no existe una disposición interna que regula el procedimiento amistoso, podemos señalar que esta solicitud no se encuentra sujeta a ninguna regla de forma en particular. Sin embargo, los Comentarios al Modelo OCDE advierten que ello no obsta para que cada Estado pueda establecer las reglas que considere apropiadas y, en caso que éstas no hayan sido fijadas puedan presentarse de la misma manera que las reclamaciones fiscales ante la Administración del Estado respectivo.¹⁸

Considerando la normativa internacional sobre este tema, a manera de ejemplo podemos señalar que la solicitud debería incluir por lo menos lo siguiente: (i) los datos de identificación del contribuyente y de sus empresas vinculadas, (ii) información detallada respecto a los hechos y circunstancias que han generado o pueden generar una doble imposición, así como las medidas adoptadas por la administración contrarias al CDI, (iii) identificar los impuestos y ejercicios implicados, (iv) copia de las resoluciones de determinación u órdenes de pago u otro documento o dispositivo que determine la aplicación no acorde con el CDI o el riesgo de éste o determine una doble imposición y, (v) información sobre los recursos interpuestos o por interponer por el contribuyente así como sobre los plazos en la legislación interna (prescripción, duración de los procedimientos internos, etc.).¹⁹

Los Modelos OCDE y ONU establecen el plazo de tres (3) años para solicitar el inicio del procedimiento amistoso contado desde la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme al CDI. De acuerdo a los Comentarios al Modelo OCDE este es un plazo mínimo, es decir que los Estados podrían pactar bilateralmente en el CDI plazos mayores en favor del contribuyente y que el cómputo de este plazo debe hacerse de la manera más favorable posible para el contribuyente: *“Así, incluso en el supuesto de que tal imposición resultara directamente de la ejecución de una decisión o medida administrativa de alcance general, se empieza a*

Estados podrán pactar si lo estiman pertinente la posibilidad de dirigir de forma postestativa sus reclamaciones a la autoridad competente de uno u otro Estado. En los CDI suscritos a la fecha por el Perú no se ha establecido este tipo de cláusula.

¹⁷ El Apartado 1º del Artículo 25º del CDI con Chile y España expresamente señala que en los casos de aplicación del Artículo 24º referido a no discriminación el contribuyente podrá solicitar el inicio del procedimiento ante el Estado donde es nacional.

¹⁸ Modelo OCDE. Op. cit. Párrafo 13 de los Comentarios al Artículo 25º. Pág. 330.

¹⁹ El Manual sobre el Procedimiento Amistoso de la OCDE detalla toda la información que debería ser proporcionada por el contribuyente.

*computar el plazo sólo a partir de la notificación de la medida individual que determina el gravamen concreto; es decir basándose en la interpretación mas beneficiosa, desde el acto de imposición propiamente dicho, materializado por la fijación de una liquidación o determinación, intimación oficial de pago u otro medio cualquiera de recaudación o fijación del impuesto.*²⁰

En los CDI suscritos por el Perú, los plazos establecidos para que el contribuyente solicite el inicio del procedimiento han sido muy variados hasta la fecha. En el CDI con Brasil se remite a los plazos prescritos en la legislación interna, en los CDI con Canadá y España se establece el plazo máximo de dos (2)²¹ y tres (3) años, respectivamente, desde la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme al Convenio. Por su parte, en el CDI con Chile no se señala plazo, por lo que ello debería regirse por la legislación interna de cada Estado.

Cabe destacar que este es un procedimiento entre dos Estados por lo que el contribuyente no es parte de éste, no participa en las reuniones, comisiones mixtas, ni en el intercambio de comunicaciones, aunque debe estar debidamente informado del estado del procedimiento y cooperar otorgando toda la información que considere necesaria y que se le requiera la autoridad competente.²²

3.2.2 El rol de la administración

Conforme se desprende del Apartado 2º del Artículo 25º del Modelo OCDE se puede distinguir dos fases en el desarrollo del procedimiento amistoso: una fase interna y una fase internacional. *“La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio”.*

En esta fase interna primero la autoridad competente debe decidir -si le parece fundada la solicitud- iniciar o no el procedimiento. Esta es una potestad discrecional de la administración, el derecho del contribuyente reside en la facultad de solicitar que su caso sea examinado.²³ Pero ello no

²⁰ Modelo OCDE. Op. cit. Párrafo 18 de los Comentarios al Artículo 25º. Pág. 331.

²¹ Este plazo es congruente con la reserva que formuló Canadá al plazo de tres (3) años del Modelo OCDE por considerarlo muy largo.

²² Buenas Prácticas N° 13 y 14 del Manual del Procedimiento Amistoso de la OCDE.

²³ Sin embargo, REDONDO SANCHEZ y VIANA MIGUEL comentan que en España los Tribunales han admitido la posibilidad de recurrir a la negativa de iniciar el procedimiento amistoso.

implica que en caso se denegara la solicitud del contribuyente de iniciar el procedimiento la autoridad competente no motive esta decisión, conforme lo dispone la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, y que esta denegatoria se base en casos muy puntuales.

Las razones para denegar el inicio del procedimiento pueden ser las siguientes: (i) si el acto contra el que la solicitud se dirige no implica una vulneración de un CDI, (ii) si no se presenta en el Estado de la residencia (o de la nacionalidad, en los supuestos expresamente previstos), (iii) si la medida en cuestión no es susceptible de iniciar el procedimiento amistoso y, (iv) si se presenta fuera del plazo.²⁴

Pueden darse tres supuestos en esta fase interna. El primero que la autoridad competente rechace el inicio del procedimiento amistoso por alguna de las razones antes señaladas. El segundo que acepte el inicio del procedimiento y que estime tener todos los medios para solucionar el caso, por ejemplo si ha encontrado que hay un error en la calificación de una determinada renta por parte de la administración, por lo que no requiere iniciar el diálogo con el otro Estado. Finalmente, que la autoridad competente acepte el inicio del procedimiento pero concluye que no es posible solucionarlo de manera unilateral por lo que será necesario comunicar el caso a la otra autoridad competente del otro Estado, para de manera conjunta buscar una solución. (Fase internacional).

En la mayoría de los casos esta fase interna no resolverá el problema del contribuyente por lo que será necesario continuar con la fase internacional. Esta fase bilateral se desarrolla con el intercambio de puntos de vista de manera escrita y verbal en el seno de reuniones regulares. Los Comen-tarios al Modelo OCDE precisan que las autoridades competentes pueden comunicarse directamente entre ellas, por lo que no es necesario acudir a la vía diplomática, pueden hacerlo por carta, fax, teléfono, reuniones personales u otro medio que estimen conveniente. Pueden constituir inclusive comisiones mixtas²⁵ para conducir a la solución del conflicto.

Cabe precisar que las autoridades competentes sólo están obligadas a negociar y a poner su mayor esfuerzo en la solución del caso, pero no a conseguir un resultado dentro del procedimiento amistoso. Ello ha generado que a veces los contribuyentes no obtengan una solución a su problema y se mantenga la imposición no conforme al CDI o una doble imposición. Sin embargo, los Estados pueden acordar que el procedimiento amistoso y sobre todo las discusiones en una Comisión mixta deben con-

²⁴ REDONDO SANCHEZ, Juan Francisco y VIANA MIGUEL, Beatriz Gloria. Op. Cit. Pág. 195.

²⁵ En el CDI con Chile se excluye la referencia a la formación de comisiones mixtas.

ducir necesariamente a la solución del problema.²⁶

Pocos Estados siguen la práctica de estas comisiones mixtas, tal es el caso de Francia.²⁷ Estas comisiones normalmente se reúnen dos veces al año para discutir los avances y formular las propuestas de solución, para lo cual se establecen cronogramas de trabajo con plazos definidos. En el *“MAP Operacional Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators”* también se regula para los Estados miembros el desarrollo del procedimiento amistoso con plazos específicos para cada etapa.

Es necesario precisar que la confidencialidad de la información que es intercambiada dentro del procedimiento amistoso queda garantizada en aplicación del Apartado 2º del Artículo 26º del CDI denominado “Intercambio de Información”,²⁸ por lo que las autoridades competentes de los Estados contratantes quedan sujetas a estas disposiciones. Asimismo, resulta obvio que durante la tramitación del procedimiento amistoso e inclusive luego de la conclusión de éste la información no debería ser divulgada a terceros.

IV. CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

4.1 Resultados

4.1.1 Las autoridades competentes llegan a un acuerdo

En el supuesto que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo le deben comunicar esta propuesta al contribuyente. La OCDE recomienda que se resuelva en el plazo máximo de dos años, salvo en casos muy complicados o que no se cuente con la información completa a tiempo. El contribuyente dispone de un tiempo -normalmente entre uno y dos meses- para rechazar o aprobar el acuerdo, pero no puede cuestionarlo ni apelar éste.²⁹

²⁶ Modelo OCDE. Op. Cit. Párrafo 26 de los Comentarios al Artículo 25º.

²⁷ Ver Código de Conducta entre Francia y Holanda de 2006. (BOI 14 A-3-06).

²⁸ Es necesario mencionar que el literal h) del el Artículo 85º del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece como excepción a la reserva tributaria la información que se intercambie con otras administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.

²⁹ REDONDO SANCHEZ y VIANA MIGUEL comentando a Palacín Sotillos señalan que por el principio de tutela efectiva consagrado en la Constitución española este autor concluye que no habría inconveniente en apelar el acuerdo, sin embargo consideran que existen dificultades tal como ante que Tribunal se debería plantear el litigio.

Si el contribuyente manifiesta su no conformidad con el acuerdo o no responde dentro del plazo otorgado, entonces éste nunca surte efectos y la situación del contribuyente se regula por la interpretación que haga cada Estado del Convenio y de la legislación interna de éstos. En este caso, el procedimiento amistoso termina.

En el caso de que el contribuyente manifieste su conformidad debe hacerlo ante la autoridad competente por escrito. Aquí se plantean dos posibilidades. Que el procedimiento termine antes de que hayan concluido los recursos internos que haya interpuesto el contribuyente. En este caso, éste debería desistirse de todos los recursos -tanto administrativos como judiciales- interpuestos con la finalidad de que las administraciones tributarias apliquen lo dispuesto en el acuerdo.

El Párrafo 31 sobre los Comentarios al Artículo 25º del Modelo OCDE comenta que si todavía existe un procedimiento en trámite interno cuando se concluye un procedimiento amistoso no podrá rechazarse la solicitud de un contribuyente para diferir su aceptación de la solución planteada hasta que se haya resuelto el procedimiento interno. Pero agrega que para evitar cualquier divergencia o contradicción entre lo resuelto internamente y mediante un acuerdo amistoso y por el riesgo de abuso parece normal que el contribuyente acepte y se desista de los procedimientos internos. Este tema debería quedar claramente establecido en nuestra legislación interna en este sentido.

La segunda posibilidad es que se resuelva el procedimiento amistoso con posterioridad a la resolución de los recursos internos. El Párrafo 28 de los Comentarios al Artículo 25º del Modelo OCDE señala que el acuerdo amistoso puede tropezar con otros obstáculos como “las decisiones judiciales firmes”. Agrega que los Estados pueden pactar las disposiciones necesarias para la remoción de estos obstáculos y recomienda de manera general que las administraciones tributarias se esfuercen por todos los medios para evitar que fracase el procedimiento amistoso por retrasos en la ejecución, es decir por no resolver antes de que concluyan los procedimientos internos.

Al respecto, Juan Francisco Redondo y Beatriz Viana afirman lo siguiente: *“En este sentido, parte de la doctrina se ha manifestado por considerar que el acuerdo amistoso carece de la fuerza del tratado por lo que difícilmente puede interponerse sobre las decisiones -sobre todo- de los tribunales, máxime cuando éstas tienen el valor de cosa juzgada. Otros autores entienden, sin embargo, que el procedimiento amistoso se impone sobre las resoluciones de los tribunales internos. No obstante, existen posiciones intermedias que abogan por considerar que la solución del procedimiento*

*amistoso posterior e, incluso en abierta contradicción con los actos o resoluciones económico-administrativas, podría imponerse a dichos actos o resoluciones en virtud de la fuerza del Convenio ya que, de lo contrario, éste perdería su valor. No puede en opinión de estos autores, mantenerse la misma opinión en relación a resoluciones jurisdiccionales en la medida que un acto de la Administración no debería desvirtuar la sentencia de un juez sin perjuicio de su consideración como elemento de prueba en un posible recurso de revisión en la vía jurisdiccional”.*³⁰

Consideramos que en este caso es muy poco probable que se pueda ejecutar en el Perú un acuerdo cuando exista ya una resolución firme. Empero, en otros países ello es posible, así en Francia se permite en situaciones excepcionales continuar con el procedimiento amistoso luego de concluidos los procedimientos internos, pero la solución a la que se llegue por el acuerdo amistoso no debe ser más gravosa para el contribuyente respecto de la resolución interna.³¹

Otro tema que es necesario analizar es el de la prescripción cuando se llega a un acuerdo amistoso. En efecto, la segunda oración del Apartado 2º del Artículo 25º del Modelo OCDE señala: *“El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes”.*

El Párrafo 28 de los Comentarios Artículo 25º del Modelo OCDE establece que esta frase tiene por objeto permitir a los Estados cuyo derecho interno prevé plazos para rectificaciones y devoluciones aplicar el acuerdo a pesar de tales plazos pero que esta disposición no impide que los Estados que por motivos constitucionales u otras razones jurídicas no puedan alterar los plazos establecidos en su derecho interno establezcan en el propio procedimiento amistoso plazos en armonía con su propia legislación sobre prescripción.

Ello quiere decir que a pesar de los plazos de prescripción establecidos en el Código Tributario debería aplicarse lo señalado en el acuerdo. Cabe destacar que conforme a la Constitución Política del Perú los tratados son leyes y este dispositivo primaría sobre el artículo 43º del Código Tributario, al tratarse de una norma especial, es decir no habría impedimento para que la Administración Tributaria peruana ejecute el acuerdo a pesar del plazo prescriptorio.

De los CDI suscritos por el Perú sólo el CDI con España contiene esta se-

³⁰ REDONDO SANCHEZ, Juan Francisco y VIANA MIGUEL, Beatriz Gloria. Op. cit. Pág. 197.

³¹ GOUTHIERE, Bruno. Op. Cit. Pág. 959.

gunda frase del Apartado 2º del Artículo 25º. Ello es curioso porque dicho Estado ha formulado reservas a esta frase en el Modelo OCDE (al igual que Canadá). En efecto, como se desprende del Párrafo 53º de los Comentarios del Artículo 25º Modelo OCDE España, entre otros países, considera que *“la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas en virtud de un acuerdo amistoso debería estar vinculada al plazo previsto en su respectiva legislación interna”*.

Ahora bien, España tiene algunos CDI con esta frase y otros sin ésta y como señalan Juan Francisco Redondo y Beatriz Viana *“... de acuerdo con lo que mayoritariamente señala la doctrina, en los Convenios en los que no se incluya el último inciso del artículo 25.2 España no ejecutará el acuerdo que se alcance en el procedimiento amistoso si la deuda esta prescrita aplicándose la legislación interna y, por tanto, el plazo de prescripción nacional en el CDI.”* En este sentido, a pesar de la reserva establecida en el Modelo OCDE España al igual que el Perú, debería aplicar el acuerdo amistoso al que se llegue sin considerar los plazos de prescripción establecidos en su legislación interna, de ser el caso.

Cabe destacar que además con Canadá se ha pactado un dispositivo especial sobre prescripción. En efecto, el Apartado 3º del Artículo 25º del CDI con Canadá establece que no se puede aumentar la base imponible de un contribuyente mediante la inclusión de rentas también sometidas a imposición en otro Estado contratante después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna y en todo caso después de cinco (5) años contados desde el último día del ejercicio fiscal en que la renta se obtuvo. Este supuesto que protege al contribuyente del aumento de su renta luego de vencidos los plazos de prescripción no se aplica en casos de fraude, culpa o negligencia. Cabe destacar que este Apartado Canadá trata de introducirlo en las negociaciones de CDI y, en el caso del Perú no se ha repetido.

De otro lado, es necesario mencionar los ajustes correlativos³² -primarios y secundarios- en materia de precios de transferencia, como solución a la doble imposición económica producto de que los beneficios establecidos en una empresa de un Estado están también incluidos en los beneficios de la empresa o establecimiento permanente del otro Estado contratante, y por lo tanto, gravados en ambos Estados.

Esta situación es normalmente tratada en los procedimientos amistosos. Efectivamente, el contribuyente que ha asumido la doble imposición soli-

³² Conforme a lo dispuesto en el literal b) del artículo 109º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los ajustes correlativos se registrarán por las disposiciones contenidas en los CDI.

cita el inicio del procedimiento en el estado de su residencia reclamando el ajuste correspondiente. Estos ajustes tienen sustento en el Apartado 2º Artículo 9º del Modelo OCDE que precisa que el otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto y para ello, de ser necesario, las autoridades competentes se consultarán tomando en cuenta las disposiciones del Convenio.

De los CDI suscritos por el Perú podemos resaltar que el CDI con Canadá sigue el Modelo OCDE mientras que los CDI con Chile y España agregan que este ajuste correlativo en el otro Estado se realizará si éste está de acuerdo.³³

Resulta obvio que -inclusive en el caso con Canadá- a efectos de poder realizar el ajuste tendrá que haber un intercambio de información y una conformidad expresa puesto que un Estado no podría aceptar el ajuste efectuado por el otro Estado contratante sin haberlo analizado con detenimiento, revisando inclusive la forma de aplicación de los precios de transferencia en el otro Estado, el procedimiento seguido, etc. Afirmar lo contrario significaría al abandono unilateral de la soberanía de un Estado.

4.1.2 Las autoridades competentes no llegan a un acuerdo

Como se señaló anteriormente, las autoridades competentes no están obligadas a llegar a un acuerdo dentro del procedimiento amistoso, sino a poner su mejor disposición para ello. En este sentido, una posibilidad es que no se llegue a un acuerdo mutuo a pesar de los esfuerzos realizados y ello por supuesto no satisfaga al contribuyente.

Los Comentarios (Párrafos 46, 47 y 48) al Modelo OCDE han propuesto como posibles soluciones cuando no se llegue a un acuerdo amistoso: (i) que los Estados contratantes soliciten el criterio de un tercero imparcial (asesoría), (ii) se solicite el parecer del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE cuando se presentasen dificultades de interpretación de un Convenio y, (iii) se recurra a un arbitraje.

Asimismo, como hemos señalado anteriormente, dentro de la Comunidad Europea se aprobó el Convenio de Arbitraje para eliminar la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas el cual, establece que si en el plazo de dos años los Estados no han llegado a un acuerdo que elimine la doble imposición se constituye una comisión consultiva encargada de dar una opinión sobre la forma de eliminar la doble imposición al caso en el plazo de seis (6) meses. En un plazo similar

³³ Como ya señalamos anteriormente en el CDI con Brasil no se ha suscrito el Apartado 2º del Artículo 9º.

las autoridades competentes deben tomar una decisión. Dicha decisión puede apartarse de la opinión de la Comisión en la medida que el objetivo sea atendido, de lo contrario se sigue lo señalado por la Comisión. Gouthière agrega que esta Convención constituye un gran avance ya que los Estados contratantes tienen la obligación de llegar a un resultado en un plazo que no debería exceder de tres años (dos años en el procedimiento amistoso y uno en el proceso arbitral) pero que este Convenio presenta todavía inconvenientes incluyendo un problema de vigencia.³⁴

Finalmente, debemos mencionar que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE emitió un Reporte en febrero de 2007 con proposiciones para mejorar la resolución de disputas. Entre las recomendaciones se encuentra incluir como Apartado 5º del Artículo 25º del Modelo OCDE una cláusula de arbitraje. Esta cláusula señala que si luego de dos años de un procedimiento amistoso no se llega a una solución el contribuyente (dentro del supuesto del Apartado 1º del Artículo 25º) puede solicitar se someta el caso a un arbitraje. Asimismo, se proponen los comentarios correspondientes a dicho Apartado y una muestra de cómo se desarrollaría el procedimiento amistoso con el arbitraje, ya que se considera una extensión de éste.

De acuerdo a los CDI suscritos por el Perú, si en el procedimiento amistoso no se llega a un acuerdo en el caso de Brasil y España el procedimiento amistoso habrá concluido. Sin embargo, en los CDI con Canadá y Chile el Perú ha suscrito una cláusula de arbitraje, conforme el Modelo Peruano aprobado en la Consulta Ciudadana del año 2001, y que a su vez, sigue la recomendación planteada por el Párrafo 36 de los Comentarios al Artículo 25º del Modelo ONU.

En efecto, en el Apartado 6º del Artículo 25º del CDI con Canadá se señala lo siguiente: *“Si surge cualquier dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del presente Convenio y no puede ser resuelta por las autoridades competentes de acuerdo con los apartados anteriores de este Artículo, el caso puede someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente por escrito acuerdan estar sujetos a la decisión del tribunal arbitral. El laudo arbitral sobre un caso en particular será vinculante para ambos Estados respecto a ese caso. El procedimiento será establecido mediante el intercambio de notas entre los Estados contratantes”*.

Asimismo, el Apartado 5º del Artículo 25º del CDI con Chile establece: *“Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de*

³⁴ GOUTHIERE, Bruno. Op. Cit. Pág. 968-972.

los Estados contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado entre los Estados contratantes por medio de notas que serán intercambiadas a través de los canales diplomáticos”.

Como puede apreciarse a efectos de poder someter la controversia a arbitraje el caso debe previamente haberse tratado en un procedimiento amistoso y no haberse resuelto, así mismo ambas autoridades competentes deben acceder que el caso lo revise un tribunal arbitral. Ahora bien, hay algunos temas sobre los cuales las autoridades competentes deberán ponerse de acuerdo (i.e, lugar del arbitraje, la entidad administradora del arbitraje, número de árbitros, procedimiento de designación, costos). No se ha establecido el tipo de tribunal arbitral que sometería el caso, pero al tratarse de una controversia internacional debería ser uno de tipo internacional conformado de acuerdo a reglas internacionalmente reconocidas y aceptadas.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Actualmente, existen algunos aspectos en el procedimiento amistoso en nuestro país que podrían ser definidos mediante una norma interna. Entre estos podemos citar: el representante de la autoridad competente que llevará el procedimiento amistoso, los requisitos para presentar la solicitud de inicio del procedimiento, así como la información que debe adjuntarse, forma de notificar al contribuyente del acuerdo así como el plazo y forma para que éste acepte o rechace el acuerdo, desistimiento de los recursos internos interpuestos cuando se accede al acuerdo, plazo de ejecución y no posibilidad de apelar el acuerdo.
2. La regulación interna del procedimiento amistoso debería seguir lo señalado en el Párrafo 30 de los Comentarios al Artículo 25º del Modelo OCDE es decir: (i) las formalidades inherentes a la iniciación y desarrollo de un procedimiento amistoso se deben reducir al mínimo y eliminar formalismos innecesarios y (ii) estas reglas del procedimiento amistoso deberían ser publicadas para su correcta aplicación.
3. Asimismo, para efectos de regular el procedimiento amistoso deberían seguirse algunas buenas prácticas establecidas en el Manual del Procedimiento Amistoso de la OCDE. Entre ellas, las referidas a la transparencia y simplicidad de la regulación interna (Buena Práctica Nº 4), la información que debe proporcionar el contribuyente (Buena Práctica Nº 5) y el rol de éste en el desarrollo del procedimiento amistoso (Buenas Prácticas Nº 13 y 14) y eliminar o minimizar las excepciones de inicio de un procedimiento amistoso (Buena Práctica Nº 12).

4. Es difícil establecer un plazo para que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo amistoso ya que ello variará en función de la dificultad de cada caso, de la información que posean las autoridades competentes y de la disposición del otro Estado para llegar a un acuerdo. Sin embargo, internamente debería tratarse de establecer cronogramas de trabajo con tiempos definidos tendentes a una solución rápida, para ello se puede tomar como base el cronograma establecido en el Manual del Procedimiento Amistoso de la OCDE.
5. A la fecha no se ha presentado un caso en el Perú de procedimiento amistoso. Sin embargo; cuando se presenten estos casos sugerimos que la autoridad competente se esfuerce por llegar a un acuerdo en el plazo más corto posible evitando de esta manera que no se solucione un caso concreto o se tenga que iniciar un proceso arbitral (en los CDI con Chile y Canadá) demandando costos y tiempo adicional.

VI. BIBLIOGRAFÍA

1. Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0008:0012:ES:PDF>.
2. Código de Conducta entre Francia y Holanda de julio de 2006. (BOI 14 A-3-06).
3. Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Naciones Unidas. Nueva York, 2001. 413 pp.
4. Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, denominado "Convenio de Arbitraje" (90/436/CEE) (Diario Oficial L 225 de 20/08/1990).
5. Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal suscritos por el Perú con Brasil, Canadá, Chile y España. Disponibles en: <http://www.mef.gob.pe>.
6. GOUTHIERE, Bruno. "Les impôts dans les affaires internationales". Editions Francis Lefebvre. Levallois, 2004. Sexta Edición. 1056 pp.
7. Manual sobre el Procedimiento Amistoso de la OCDE. Disponible en: http://www.oecd.org/document/45/0,3343,fr_2649_37989739_36156141_1_1_1_1,00.html.
8. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. Versión Abreviada. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2006. 408 pp.
9. Orientaciones operativas para el procedimiento amistoso entre los Países miembros del "Pacific Association of Tax Administrators" ("MAP Operacional Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators"). Disponible en: <http://www.cra-arc.gc.ca/tax/nonresidents/comp/map-e.pdf>.
10. REDONDO SANCHEZ, Juan Francisco y VIANA MIGUEL, Beatriz Gloria. El procedimiento amistoso. Perspectivas de futuro. Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006. Pág. 189.
11. Reporte de febrero de 2007 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE con proposiciones para mejorar la resolución de disputas. Disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/37/57/38093485.pdf>.