



GUÍA DEL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

Versión 1.0

SET
20
23

Guía sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo establecido en los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO (PAM)
 - 2.1. Definición
 - 2.2. Marco legal vigente
 - 2.3. Autoridad Competente del PAM
 - (i) Autoridad Competente peruana (ACP)
 - (ii) Autoridad Competente del otro Estado Contratante (ACE)
 - 2.4. Materias que pueden ser sometidas a un PAM
 - 2.5. Modalidades del PAM
 - (i) Unilateral
 - (ii) Bilateral
3. SOLICITUD DEL PAM
 - 3.1. Plazo de presentación
 - 3.2. Rol del contribuyente
4. CAUSAS DE NO ACEPTACIÓN DEL PAM
5. CONCLUSIÓN DEL PAM
6. IMPLEMENTACIÓN DEL ACUERDO O PRONUNCIAMIENTO DEL PAM
7. RELACIÓN DEL PAM Y LOS RECURSOS PREVISTOS EN EL DERECHO INTERNO
8. TRATAMIENTO DE INTERESES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

1. INTRODUCCIÓN

La presente guía tiene por objeto orientar al contribuyente y otras partes interesadas respecto del PAM establecido en los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la elusión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio (en adelante, CDI) suscritos por el Perú con otros Estados, por lo que contiene definiciones generales y características del procedimiento que lleva a cabo la Autoridad Competente peruana (en adelante, ACP), conforme a lo señalado en dichos convenios.

Asimismo, los conceptos y características generales detallados en la presente guía toman en cuenta a manera ilustrativa lo señalado en el Manual de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para el Procedimiento de Acuerdo Mutuo MEMAP¹, Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE, versión 2017, en lo relacionado a los comentarios del artículo del PAM², así como lo dispuesto en el perfil del país respecto del PAM³.

En cualquier caso, la presente guía no tiene la intención de modificar ninguna disposición de los CDI suscritos por el Perú o legislación interna de nuestro país, sino únicamente facilitar su comprensión. De surgir alguna duda entre lo indicado en la guía y la normativa aplicable al PAM, la misma se resolverá conforme a esta última atendiendo a cada caso en concreto.

2. PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO (PAM)

2.1. Definición

De acuerdo con lo señalado en los CDI suscritos por el Perú, el PAM es un procedimiento que se llevará a cabo cuando una persona⁴ considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican, o pueden implicar una imposición que no esté conforme con las disposiciones del CDI o advierta dificultades y dudas que surjan por la interpretación o aplicación de un CDI, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados Contratantes.

Asimismo, en virtud de lo señalado en los comentarios al artículo del PAM del Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE, versión 2017⁵, los Estados contratantes delegan en las autoridades competentes facultades para resolver mediante el PAM:

- los casos planteados por los contribuyentes a fin de evitar una imposición que, si bien resulta de la legislación interna, no se ajusta al CDI,
- las dificultades o dudas que planteen la interpretación o aplicación del CDI, tanto en casos concretos (por ejemplo, los referidos a un único contribuyente), como de forma más general (por ejemplo, mediante la interpretación conjunta de una disposición del Convenio aplicable a un gran número de contribuyentes).

¹ Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm>

² Disponible en:

<https://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419-es.htm>

³ Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>

⁴ Si bien el PAM puede ser iniciado por un contribuyente o la Administración Tributaria, la presente guía se refiere al primer caso.

⁵ Disponible en:

<https://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419-es.htm>

2.2. Marco legal vigente

Actualmente, el marco legal vigente del PAM está conformado por los ocho (8) CDI suscritos por el Perú⁶ y en vigor, los cuales han sido suscritos con los siguientes países:

- ✓ República de Chile.
- ✓ Canadá.
- ✓ República Federativa de Brasil.
- ✓ Estados Unidos Mexicanos.
- ✓ República de Corea.
- ✓ Confederación Suiza.
- ✓ República Portuguesa.
- ✓ República del Japón.

El PAM se encuentra regulado en el artículo 24 de los CDI con la República Federal de Brasil, República de Corea, Confederación Suiza y República Portuguesa, así como en el artículo 25 de los CDI con la República de Chile, Canadá, Estados Unidos Mexicanos y República del Japón.

Además se tiene la Convención para homologar el tratamiento impositivo previsto en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre los Estados Parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico (en adelante la Convención), que armoniza el tratamiento tributario de los fondos de pensiones y modifica los CDI suscritos con la República de Chile y Estados Unidos Mexicanos; incorporándose en el Anexo I un Protocolo aplicable a la República del Perú y República de Colombia armonizando el tratamiento tributario de determinadas rentas obtenidas por los fondos de pensiones así como una disposición sobre el PAM^{7 8}.

2.3. Autoridad Competente del PAM (AC)

La AC es la expresión utilizada en los CDI suscritos por el Perú para identificar a la autoridad que interviene como representante del Estado Contratante, y en particular quien ejerce la función del PAM.

(i) Autoridad Competente Peruana (ACP)

Mediante Resolución Ministerial N° 383-2021-EF/10 publicada el 31.12.2021⁹, se designó al Superintendente Nacional de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) como representante autorizado del ministro de Economía y Finanzas para ejercer la función de ACP prevista en los CDI en vigor, así como de los que entren en vigor con posterioridad a la publicación de la citada resolución.

⁶ Disponible en:

https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302

⁷ <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/convencion-para-homologar-el-tratamiento-impositivo-previsto-convenio-internacionales-2178012-1/>

⁸ <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/entrada-en-vigor-de-la-convencion-para-homologar-el-tratamiento-convenio-entrada-en-vigor-2178014-1/>

⁹ Disponible en:

<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/designan-al-superintendente-nacional-de-aduanas-y-de-adminis-resolucion-ministerial-n-383-2021-ef10-2026825-1/>

Actualmente, la unidad organizacional de la SUNAT a cargo de la función del PAM es la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos, que cuenta con un equipo multidisciplinario encargado de la evaluación de este tipo de solicitudes.

Datos de la ACP del PAM

Nombre: Señor Luis Enrique Vera Castillo
Cargo: Superintendente Nacional de la SUNAT
E-mail: map-peru@sunat.gob.pe

Punto de contacto del PAM

Nombre: Señor Carlos Octavio Rojas Chávez
Cargo: Supervisor en la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos
E-mail: map-peru@sunat.gob.pe

(ii) Autoridad Competente del otro Estado Contratante (ACE)

En el artículo referido a definiciones generales de los CDI suscritos por el Perú describe a la Autoridad Competente del otro Estado Contratante para fines del Convenio, señalando en algunos casos además a un representante autorizado, al que se puede delegar la función del PAM.

Los datos de contacto de las ACE de los nueve (9¹⁰) Estados con el que el Perú ha suscrito un CDI se pueden encontrar en la página web de la OCDE <https://www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm>.

2.4. Materias que pueden ser sometidas a un PAM

A título ilustrativo y no taxativo, de acuerdo con lo señalado en los comentarios al artículo del PAM del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, versión 2017¹¹, entre las materias que pueden ser sometidas al PAM, por considerar que su aplicación podría generar doble imposición internacional, o un resultado no conforme con las disposiciones del CDI, se encuentran, entre otros:

- Conflictos de residencia.
- Retención en la fuente aplicada a diversas rentas.
- Determinación de la existencia de un establecimiento permanente.
- Ajustes de precios de transferencia.

2.5. Modalidades del PAM

(i) Unilateral¹²

En caso un contribuyente presente una solicitud del PAM a la ACP y la citada autoridad considere como consecuencia de su evaluación que puede encontrar una solución para el caso por sí misma, emitirá un pronunciamiento por el que soluciona el PAM planteado sin involucrar al (los) Estado(s) Contratante(s), otorgando o no alivio (total o parcial) a la doble imposición internacional invocada por dicho contribuyente, todo esto sin perjuicio de notificar al (a los) anotado(s) Estado(s) Contratante(s) su pronunciamiento.

¹⁰ Conformado por los ocho (8) CDI suscritos por el Perú y Colombia de acuerdo al Protocolo (Anexo I) de la Convención.

¹¹ Model Tax Convention on Income and on Capital (Full Version) | OECD iLibrary (oecd-ilibrary.org).

¹² Párrafo 32 de los comentarios al artículo 25° del Modelo del Convenio Tributario de la OCDE.

Del mismo modo, cuando la ACE pueda encontrar por sí misma la solución al PAM planteado en su jurisdicción, adoptará unilateralmente una solución y emitirá el pronunciamiento correspondiente.

(ii) Bilateral¹³

En caso un contribuyente presente una solicitud del PAM a la ACP y la citada autoridad considere como consecuencia de su evaluación que no puede encontrar una solución para el caso por sí misma, comunicará a la ACE que corresponda dicha solicitud, adjuntando la documentación correspondiente, iniciando la fase bilateral del PAM.

Cada una de las AC manifestarán su posición respecto del caso materia de controversia del PAM, iniciando las discusiones técnicas y negociación, de corresponder, y podrán concluir el procedimiento con un acuerdo o un no acuerdo, otorgando alivio (total o parcial) a la doble imposición internacional invocada por el contribuyente, o no otorgándolo.

Puede darse el caso que la materia sometida al PAM afecte no solo a dos Estados Contratantes, sino que haya más Estados Contratantes involucrados, por lo que podrá llevarse a cabo un PAM multilateral. En ese supuesto, la ACP comunicará de la solicitud a los otros Estados Contratantes involucrados.

3. SOLICITUD DEL PAM

De acuerdo con lo dispuesto en los CDI suscritos por el Perú, la solicitud del PAM debe presentarse a la AC del Estado en que reside el contribuyente, por lo que el contribuyente peruano debe dirigirse a la ACP del PAM, para lo cual considerará presentar la información sugerida en la guía de orientación sobre información y documentación a presentar con una solicitud de PAM desarrollado por OCDE¹⁴:

- (i)** Datos de identificación del contribuyente que presenta la solicitud y de corresponder de su representante legal (nombre y/o razón social y/o denominación; domicilio fiscal; correo electrónico; número de teléfono fijo y/o celular; entre otros); fecha de la solicitud; y firma del contribuyente que solicita el PAM y/o de su representante legal.

- (ii)** El(los) artículo(s) específico(s) del CDI que considera que no está(n) siendo aplicado(s) o interpretado(s) debidamente por uno o ambos Estados Contratantes; todos los hechos relevantes del caso, incluida cualquier información y/o documentación que respalde dichos hechos, el(los) periodo(s) fiscales involucrados, montos involucrados, identificación de las partes vinculadas en la(s) transacción(es) materia de controversia, fecha de notificación de los actos administrativos en controversia, de corresponder; análisis de la controversia sometida a PAM que incluya su enfoque sobre la aplicación y/o interpretación del artículo(s) específicos del CDI; y documentación que respalde dicho análisis.

¹³ Párrafo 33 de los comentarios al artículo 25° del Modelo del Convenio Tributario de la OCDE.

¹⁴ Guidance on Specific Information and Documentation Required to be Submitted with a Request for MAP Assistance: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf> (páginas 78 a 80).

De presentar documentación en idioma diferente al español, se debe acompañar su traducción no oficial al español.

- (iii) Información sobre las quejas, los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el contribuyente o por las partes vinculadas, de corresponder, sobre la materia de controversia sometida al PAM, así como cualquier resolución administrativa y/o judicial que recaiga.
- (iv) Copia de la solicitud de PAM presentada ante la ACE por la parte vinculada del contribuyente peruano, respecto de la misma materia sometida a PAM ante la ACP, incluida toda la documentación presentada, de corresponder.
- (v) Cualquier otra información y/o documentación requerida por la AC de manera completa y oportuna.

Toda la información obtenida o generada durante un PAM estará protegida por las disposiciones sobre confidencialidad recogidas en los CDI, en particular las previstas en el artículo sobre intercambio de información tributaria.

Para cualquier comunicación y/o coordinación con el equipo de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos, a cargo de la función del PAM puede contactar al siguiente correo electrónico: map-peru@sunat.gob.pe.

3.1 Plazo de presentación

En el caso de los CDI suscritos con los Estados Unidos Mexicanos, República de Corea, República Portuguesa, Confederación Suiza, República del Japón y República de Colombia¹⁵ la solicitud debe ser presentada dentro de los tres (3) años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del CDI.

Tratándose del CDI suscrito con Canadá, se establece un plazo de dos (2) años siguientes a la primera notificación de la medida que implica una imposición no conforme con las disposiciones del CDI para la presentación de la solicitud del PAM.

Por otro lado, en el CDI suscrito con la República Federativa de Brasil, la solicitud de PAM debe presentarse de acuerdo con los plazos establecidos en la respectiva legislación interna, y en el CDI suscrito con la República de Chile no se establece un plazo para la presentación de la solicitud del PAM ante la AC¹⁶.

Cabe mencionar que cuando entre en vigor y sea aplicable la “Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios” (Convención Multilateral o MLI), algunos de los CDI suscritos por Perú modificarán sus disposiciones referidas al PAM, en particular la referida al plazo de presentación de la solicitud del PAM¹⁷.

¹⁵ Dicho plazo es aplicable en relación con los impuestos a la renta que gravan las rentas obtenidas por los fondos de pensiones reconocidos según el Protocolo entre la República de Colombia y la República del Perú para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal del Anexo I de la Convención.

¹⁶ La legislación interna no establece plazos para la presentación de la solicitud MAP. En este sentido, en el caso de los CDI mencionados anteriormente, la AC no exigiría la presentación de la solicitud de MAP en un plazo determinado.

¹⁷ Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-peru.pdf>

Finalmente, no será de aplicación dicho plazo cuando se trate de solicitud del PAM de alcance general, esto es, cuando la tributación no conforme al CDI se derive de actos administrativos de carácter general o actos de aplicación general.

3.2 Rol del contribuyente

El contribuyente no es parte del PAM dado que se trata de un procedimiento llevado a cabo por las AC de los Estados Contratantes, por lo que no será informado respecto de los términos de negociación intercambiados durante su tramitación. No obstante, dado que el contribuyente es quien solicita el inicio del PAM, puede solicitar reunirse (en forma física o virtual) con la ACP o el punto de contacto del PAM en los casos que se considere necesario.

4. CAUSAS DE NO ACEPTACIÓN DEL PAM

La solicitud del PAM no será aceptada, entre otros, por los siguientes motivos:

- (i) Cuando no existe un CDI aplicable.
- (ii) Cuando la solicitud se haya presentado fuera del plazo establecido en el CDI, de corresponder.
- (iii) Cuando la materia sometida al PAM no corresponda a una discrepancia en la aplicación de las disposiciones del CDI.

5. CONCLUSIÓN DEL PAM

Respecto a la modalidad de PAM unilateral, culmina con el pronunciamiento de la ACP otorgando o no alivio (total o parcial) a la doble imposición internacional invocada por el contribuyente.

En lo referido a la modalidad de PAM bilateral¹⁸, culmina con un acuerdo o un no acuerdo, otorgando alivio (total o parcial) a la doble imposición internacional invocada por el contribuyente, o no otorgándolo, como consecuencia de la negociación llevada a cabo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Entre las diferentes formas de conclusión del PAM, se tiene los siguientes:

- (i) No aceptación del PAM.
- (ii) Las AC de los Estados Contratantes llegan a un acuerdo, otorgando alivio (total o parcial) a la doble imposición internacional invocada por el contribuyente.
- (iii) Las AC de los Estados Contratantes no llegan a un acuerdo.
- (iv) Carece de objeto pronunciarse dado que la materia objeto de controversia del PAM ha dejado de existir.
- (v) El contribuyente se ha desistido de su solicitud, durante la tramitación del PAM.
- (vi) El contribuyente obtuvo alivio (total o parcial) a la doble imposición internacional invocada por medio de un recurso interno.
- (vii) Entre otros.

6. IMPLEMENTACIÓN DEL ACUERDO O PRONUNCIAMIENTO DEL PAM¹⁹

Una vez que se haya emitido un pronunciamiento resolviendo unilateralmente el PAM o se haya alcanzado un acuerdo entre las AC de los Estados Contratantes, el

¹⁸ Respecto a los CDI suscritos con la República de Chile y Canadá, las autoridades competentes pueden acordar someter el caso a arbitraje si ambas autoridades competentes lo acuerdan, siendo que el procedimiento se establecerá en un intercambio de notas entre los Estados Contratantes.

¹⁹ Párrafo 2 de los comentarios al artículo 25 del Modelo del Convenio Tributario de la OCDE.

contribuyente debe manifestar su aceptación expresa o no a dicho pronunciamiento y/o acuerdo adoptado por la(s) AC.

Con posterioridad a la aceptación del contribuyente del anotado pronunciamiento y/o acuerdo, y no existiendo recursos administrativos o judiciales sobre la materia de controversia solucionada mediante el PAM, es que se procede a su implementación. De manifestarse la no aceptación o no manifestarse la aceptación expresa, el acuerdo no será implementado.

En determinados CDI suscritos por el Perú, se ha establecido que dicha implementación será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes.

Al respecto, es preciso indicar que cuando entre en vigor y sea aplicable la MLI, determinados CDI suscritos por Perú modificarán sus disposiciones referidas al PAM, en particular la referida a la implementación del pronunciamiento o acuerdo con independencia a los plazos de prescripción previstos en la legislación interna²⁰.

7. RELACIÓN DEL PAM Y LOS RECURSOS PREVISTOS EN EL DERECHO INTERNO

Los CDI suscritos por el Perú señalan que se puede presentar una solicitud del PAM con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes; en ese sentido, una misma controversia puede alternativamente someterse al PAM, así como a los procedimientos contenciosos administrativos (reclamación o apelación).

Por otro lado, de acuerdo con lo señalado en el perfil del PAM de Perú²¹, la ACP del PAM deberá abstenerse de continuar con su evaluación si la controversia sometida al PAM se encuentra en discusión en el Poder Judicial, así como cuando se haya emitido resolución judicial, que es de cumplimiento obligatorio.

8. TRATAMIENTO DE INTERESES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

Si el pronunciamiento o acuerdo del PAM implica ajustes a la determinación de la obligación tributaria, se podrá disminuir los intereses y las sanciones administrativas siempre que dichos intereses y sanciones administrativas estén directamente relacionados con la materia sometida al PAM.

²⁰ Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-peru.pdf>

²¹ Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>