

NACIONES UNIDAS
MANUAL SOBRE PREVENCIÓN Y
RESOLUCIÓN DE
CONTROVERSIAS FISCALES



Naciones Unidas

Naciones Unidas

**Manual sobre
Prevención y Resolución
de Controversias Fiscales**



Naciones Unidas
Nueva York, 2021

Copyright © Octubre 2021
Naciones Unidas

Todos los derechos reservados

eISBN: 9789210001168

Para información adicional, por favor contacte:

Departamento de Asuntos Económicos y
Sociales de las Naciones Unidas
Oficina de Financiación para el Desarrollo
Sostenible
Secretaría General de las Naciones Unidas
Plaza ONU, Oficina DC2-2170
Nueva York, N.Y. 10017, EE.UU
Tel: (1-212) 963-7633 • Fax: (1-212) 963-0443
Correo electrónico: ffdoffice@un.org

Prólogo

Los impuestos, los cuales son esenciales para el suministro de bienes y servicios públicos, son una fuente crucial para la financiación de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Los impuestos sobre la renta, en particular, contribuyen a reducir las desigualdades y a garantizar una mayor estabilidad macroeconómica.

Sin embargo, dada la complejidad de las leyes relacionadas con el impuesto sobre la renta, es probable que las controversias relativas a la interpretación y aplicación de estas leyes sean inevitables en sistemas basados en la supremacía del derecho. Por lo tanto, una de las principales preocupaciones de quienes son responsables del diseño de los sistemas fiscales es la necesidad de adoptar medidas que minimicen tales controversias y, cuando esto no sea posible, garantizar que las controversias sean resueltas de una manera justa y eficaz. Lo anterior resulta particularmente importante para los responsables de la formulación de políticas y para las administraciones tributarias de los países en desarrollo, ya que resolver las controversias fiscales de manera justa y eficaz sirve para equilibrar la necesidad de aumentar los ingresos y la de atraer y mantener la inversión extranjera. Lograr un equilibrio adecuado en este ámbito contribuye al fortalecimiento de la movilización de recursos domésticos.

Desde la creación del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas, la prevención y resolución de controversias fiscales, con especial atención al procedimiento de acuerdo mutuo, han figurado prominentemente en el trabajo del Comité.

En su primera sesión en 2005, el Comité examinó los pros y los contras del arbitraje fiscal internacional y se invitó a algunos de sus miembros a preparar un informe sobre métodos alternativos para evitar o resolver controversias. Después de la presentación de dicho informe en la segunda sesión del Comité en 2006, éste decidió crear un Subcomité sobre la Resolución de Controversias para continuar el trabajo sobre este tema, prestando atención “tanto a la forma de mejorar la resolución de controversias, como a la aportación de orientaciones prácticas para

conseguir que los procedimientos de acuerdo mutuo, en el marco de convenios existentes, tuvieran la mayor eficacia posible”.¹

En su sexta sesión en 2010, el Comité discutió un informe sobre arbitraje y un proyecto de guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo que habían sido preparados por dicho Subcomité. El Comité decidió que dos versiones alternativas del Artículo 25 (Procedimiento de Acuerdo Mutuo) deberían figurar en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo² (Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas): La Alternativa A no incluiría el arbitraje, mientras que la Alternativa B incluiría una disposición sobre arbitraje obligatorio.³ Se invitó a formular comentarios por escrito al proyecto de guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, el cual fue posteriormente finalizado y adoptado por el Comité en su octava sesión en 2012.⁴

El Comité volvió a tratar el tema de la resolución de controversias fiscales en su undécima sesión en 2015, cuando se presentó un documento sobre arbitraje. En consecuencia, el Comité decidió crear un nuevo *Subcomité sobre Procedimiento de Acuerdo Mutuo — Prevención y Resolución de Controversias*.⁵ El resultado principal de la labor de ese Subcomité fue la redacción de un proyecto de modificaciones al Comentario sobre el Artículo 25 (Procedimiento de Acuerdo Mutuo)

-
- 1 *Informe sobre el Segundo Período de Sesiones (30 de octubre a 3 de noviembre de 2006)*, E/2006/45-E/C.18/2006/10 (consultado el 12 de marzo de 2021), pág. 13, párr. 60.
 - 2 Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, Actualización de 2017*, publicación de las Naciones Unidas ST/ESA/PAD/SER.E/213, disponible en inglés en www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf, consultado el 12 de marzo de 2021.
 - 3 *Informe sobre el Sexto Período de Sesiones (del 18 al 22 de octubre de 2010)*, E/2010/45-E/C.18/2010/7 consultado el 12 de marzo de 2021, págs. 7 y 8, párr. 29. Estas dos versiones del Artículo 25 fueron incluidas en el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas en el 2011.
 - 4 *Informe sobre el Octavo Período de Sesiones (del 15 al 19 de octubre de 2012)*, E/2012/45-E/C.18/2012/6 consultado el 12 de marzo de 2021, págs. 18 y 19, párrs. 76-78.
 - 5 *Informe sobre el Undécimo Período de Sesiones (del 19 al 23 de octubre de 2015)*, E/2015/45-E/C.18/2015/6 consultado el 12 de marzo de 2021, págs. 25 y 26, párrs. 98-100.

ese Subcomité fue la redacción de un proyecto de modificaciones al Comentario sobre el Artículo 25 (Procedimiento de Acuerdo Mutuo) del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. Como resultado de esa labor, en la decimocuarta sesión del Comité celebrada en 2017, se adoptaron una serie de cambios a ese Comentario que principalmente abordaban los resultados del trabajo sobre la Acción 14 del proyecto BEPS⁶ del Grupo de los Veinte (G20)⁷ y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).⁸ Durante esa misma sesión, el Comité también adoptó el primer esquema de un manual sobre prevención y resolución de controversias respecto del cual el Subcomité había realizado trabajos preliminares.

En su decimoquinta sesión en 2017, que fue la primera sesión de los nuevos miembros del Comité (2017-2021), el Comité decidió que un nuevo *Subcomité sobre la Prevención y Resolución de Controversias* continuaría el trabajo del subcomité anterior, con el siguiente mandato:⁹

El Subcomité deberá examinar posibles medios de prevención y resolución de controversias, tanto en el plano nacional como internacional, e informar al Comité al respecto. En particular, el Subcomité examinará el procedimiento de acuerdo mutuo con miras a mejorar su eficacia, basándose en la labor realizada por el subcomité anterior. Se prestará especial atención a lo siguiente:

- mecanismos para evitar y resolver controversias que surjan a nivel nacional,
- formas de asegurar que el procedimiento de acuerdo mutuo conforme al Artículo 25 (en cualquiera de sus alternativas previstas en el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas) funcione de la manera más eficaz y eficiente posible, y
- cuestiones relacionadas con cláusulas de arbitraje y otros medios como opciones para complementar el procedimiento de acuerdo mutuo.

6 Más información sobre la Acción 14 del Proyecto OCDE/G20 se proporciona en la sección 1.3, capítulo. 1.

7 Véase www.g20.org, consultada el 12 de marzo de 2021.

8 Véase www.oecd.org, consultada el 12 de marzo de 2021.

9 *Informe sobre el Decimoquinto Período de Sesiones (del 17 al 20 de octubre de 2017)*, E/2018/45-E/C.18/2018/1, consultado el 12 de marzo de 2021, pág. 21, párr. 74. La lista de participantes en ese Subcomité se puede encontrar en el Anexo de este Manual.

Tras la labor realizada en esos ámbitos, el Subcomité producirá los siguientes resultados:

- un proyecto de Manual de las Naciones Unidas sobre Prevención y Resolución de Controversias,
- un proyecto de texto actualizado de la Guía de las Naciones Unidas sobre el procedimiento de acuerdo mutuo,
- proyectos de posibles cambios al Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas y/o Comentarios, según proceda.

El Subcomité se centrará especialmente en las cuestiones que afecten a las economías en desarrollo, los posibles medios de afrontarlas de manera práctica y las maneras de fomentar la confianza para responder a ellas. Formulará recomendaciones al Comité en el marco de su mandato convenido, sobre las mejoras, de haberlas, para incluirlas en la próxima versión del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. El Subcomité trabajará de manera prioritaria en el Manual de las Naciones Unidas sobre Prevención y Resolución de Controversias y en la actualización de la Guía de las Naciones Unidas sobre el procedimiento de acuerdo mutuo.

En su decimosexta sesión en 2017, el Comité revisó los resultados esperados de la labor del nuevo Subcomité y decidió que, en lugar de actualizar la *Guía sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo* previamente adoptada, el Subcomité debería incorporar el contenido de la Guía en el capítulo del Manual que se ocuparía del procedimiento de acuerdo mutuo.¹⁰

Este *Manual de las Naciones Unidas sobre prevención y resolución de controversias fiscales* representa el resultado final de la labor del Subcomité. Los seis capítulos del Manual preparados por el Subcomité fueron discutidos y aprobados sucesivamente por el Comité en las seis sesiones que tuvieron lugar entre octubre de 2018 y abril de 2021. La versión consolidada del Manual fue adoptada formalmente por el Comité en su vigésima segunda sesión en abril de 2021.

Como se ha señalado en los Capítulos 1 y 6, la provisión de asistencia técnica a los países en desarrollo debería mejorar su capacidad para minimizar y resolver las controversias fiscales. Algunos de los contenidos del Manual ya han sido utilizados en talleres de desarrollo de

10 *Informe sobre el Decimosexto Período de Sesiones (del 14 al 17 de mayo de 2018)*, E/2018/45/Add.1-E/C.18/2018/7, consultado el 12 de marzo de 2021, pág. 16, párr. 54.

completa del Manual para esos fines.

Esperamos que este Manual provea a los países en desarrollo con una herramienta útil y contribuya al fortalecimiento de la movilización de sus recursos domésticos para sus esfuerzos de desarrollo sostenible.

Queremos reconocer la contribución del Secretariado de la Oficina para la Financiación del Desarrollo Sostenible en la preparación de este Manual, incluyendo la contribución de Irving Ojeda Alvarez, Patricia Brown, Michael Lennard, Silvia, Jacques Sasseville y Maria De Azevedo Sodre.

La traducción, revisión y edición de la versión en español de este documento fue llevada a cabo por Irving Ojeda Alvarez, Carlos Felipe Rendon, Gisel Mercado y Manuel Stefano Castaño con la colaboración de Ignasi Batlle Roger.

Índice

Prólogo	iii
Siglas y Abreviaciones	xv

Parte 1—Medidas para evitar y resolver controversias fiscales

Capítulo 1—Introducción y Contenido General	3
1.1 Objeto del Manual	3
1.2 Importancia de medidas apropiadas para evitar y resolver controversias fiscales	4
1.3 Desafíos a los que se enfrentan los países en desarrollo y, en particular, los países menos desarrollados	10
1.4 Contenido del Manual	12
Capítulo 2—Enfoques para Evitar las Controversias	27
2.1 Introducción	27
2.1.1 Contenido general	27
2.1.2 Tipos de controversias consideradas en este capítulo	27
2.1.3 Beneficios de evitar controversias	28
2.1.4 Resumen de los enfoques para evitar controversias	29
2.2 Creación de un entorno para evitar controversias	31
2.2.1 Legislación clara y accesible y una orientación interpretativa	31
2.2.2 Situando a la legislación nacional y a la administración interna en un contexto internacional	33
2.2.3 Entorno jurídico	33
2.2.4 Enfoques basados en el riesgo	34
2.3 Enfoques para la prevención de controversias	35
2.3.1 Orientación y asesoría proporcionadas por la administración tributaria	35
2.3.2 Acuerdos anticipados/Acuerdo previo a la presentación	41
2.3.3 Acuerdo Anticipado de Precios	43

2.3.4	Relación entre el contribuyente y la administración tributaria	49
2.3.5	Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento.	64
2.3.6	Auditorías conjuntas	65
2.3.7	Revisión independiente de la declaración de la posición de auditoría	68
2.3.8	Mediación durante la auditoría fiscal	71
Capítulo 3	Mecanismos Nacionales para la Resolución de Controversias	77
3.1	Introducción	77
3.1.1	Contenido general	77
3.1.2	Controversias abordadas en este capítulo.	78
3.1.3	La importancia de la resolución de controversias	78
3.2	Revisión general de los principales tipos de controversias y de los mecanismos nacionales de resolución de controversias que se abordan en este capítulo.	79
3.2.1	Principales tipos de controversias	79
3.2.2	Principales tipos de mecanismos nacionales para la resolución de controversias.	80
3.3	Cuestiones comunes para los mecanismos nacionales de resolución de controversias.	83
3.3.1	Capacidad para alcanzar soluciones conciliatorias.	83
3.3.2	Límites de tiempo.	85
3.3.3	Consideraciones sobre la recaudación.	87
3.3.4	Sanciones y multas.	88
3.3.5	Asuntos relacionados con la jurisdicción	89
3.3.6	Coordinación con otros mecanismos de resolución de controversias	90
3.3.7	Admisibilidad de documentos, pruebas o argumentos adicionales.	92
3.3.8	Confidencialidad	93
3.3.9	Medición de la eficacia.	93
3.3.10	Experiencia fiscal de las personas encargadas de resolver controversias fiscales.	94

3.3.11	Dependencia en los precedentes.	95
3.3.12	Enfoques formalistas y puramente discrecionales	96
3.4	Mecanismos a través de los cuales la administración tributaria proporciona la resolución de controversias	98
3.4.1	Procedimiento de apelación administrativa	98
3.4.2	La mediación administrativa	102
3.5	Mecanismos por medio de los cuales partes independientes proporcionan una solución a las controversias	104
3.5.1	Resolución de controversias en los tribunales	104
3.5.2	Tribunales fiscales especializados	107
3.5.3	El defensor del contribuyente.	108
3.5.4	La mediación independiente.	114
3.5.5	Determinación de expertos.	114
3.5.6	Arbitraje.	115

Parte 2—El mecanismo de solución de controversias de los convenios tributarios: el procedimiento de acuerdo mutuo

Capítulo 4	— El Procedimiento de Acuerdo Mutuo	121
4.1	Introducción	121
4.2	¿Qué es el MAP?.	125
4.2.1	El papel del MAP	125
4.2.2	Fundamento jurídico del MAP	126
4.3	Cuestiones típicas de los convenios abordadas a través del MAP.	130
4.3.1	Lista de cuestiones típicas del MAP	130
4.3.2	Cuestiones relacionadas con precios de transferencia.	133
4.3.3	Cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios a un establecimiento permanente	138
4.4	¿Cómo funciona el MAP?.	140
4.4.1	Visión general del proceso de MAP del Art. 25(1)	140
4.4.2	La solicitud de MAP	143

4.4.3	Etapa unilateral de la evaluación del caso de MAP	185
4.4.4	Etapa bilateral de la consideración del caso de MAP	192
4.4.5	Conclusión del MAP	211
4.4.6	Implementación de un acuerdo mutuo alcanzado a través del MAP	222
4.4.7	Resumen y cronograma de las diferentes acciones que se incluyen en un MAP	226
4.4.8	El proceso para un MAP según lo establecido en el párrafo 3 del Artículo 25.	231
4.4.9	Comunicación con la otra autoridad competente	235
4.5	¿Cómo debe desempeñar la autoridad competente sus funciones del MAP?	236
4.5.1	Organización de la función del MAP	236
4.5.2	¿Cómo debe abordar una autoridad competente un caso de MAP?	242
	ANEXO—Acción 14: El Estándar Mínimo y las Mejores Prácticas para la Resolución de Controversias Relacionadas con Convenios a través del MAP	245
Capítulo 5—Arbitraje del MAP		251
5.1	Introducción	251
5.2	Base Jurídica	251
5.2.1	Concepto del arbitraje del MAP.	251
5.2.2	Arbitraje del MAP bajo el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.	253
5.2.3	Arbitraje del MAP bajo el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y la MLI.	255
5.3	Diferentes puntos de vista sobre la idoneidad del arbitraje	256
5.3.1	Las preocupaciones percibidas	256
5.3.2	Los beneficios percibidos.	259
5.4	Directrices de procedimiento para la aplicación del arbitraje para los países que optan por éste	261
5.4.1	Descripción general	261

5.4.2	Inicio del arbitraje	262
5.4.3	Términos de referencia	263
5.4.4	Elección del panel arbitral.	264
5.4.5	El proceso de arbitraje.	268
5.4.6	Confidencialidad	272
5.4.7	Remuneración de los árbitros y otros costos	273
5.4.8	La decisión.	274
Capítulo 6—Posibles mejoras al MAP		277
6.1	Introducción	277
6.2	Asistencia técnica con respecto a casos específicos de MAP	278
6.3	Desarrollo de capacidades en relación con el MAP	281
6.4	Acuerdos marco	282
6.5	Uso de la tecnología.	283
6.6	Mecanismos no vinculantes de resolución de controversias (NBDR por sus siglas en inglés).	286
6.6.1	La posibilidad de utilizar NBDR en el contexto del MAP.	286
6.6.2	Diferentes puntos de vista sobre la conveniencia de utilizar los NBDR en el contexto del MAP.	289
6.6.3	Posible uso del asesoramiento de expertos y la mediación en el MAP	290
Anexo—Lista de participantes en el Subcomité para evitar y resolver controversias		295

Siglas y Abreviaciones

ALP	Principio de plena competencia (“arm’s length principle”, ALP por sus siglas en inglés)
APA	Acuerdo Anticipado de Precios (por sus siglas en inglés)
BEPS	Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (por sus siglas en inglés)
BM	Banco Mundial
CAP	Programa de Garantía de Cumplimiento (por sus siglas en inglés)
CIADI	Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones
Comité Fiscal de las Naciones Unidas	Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas
Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas	Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, versión del 2017
FMI	Fondo Monetario Internacional
Foro FTA	Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE (por sus siglas en inglés)
FPFP	Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas
ICAP	Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento (por sus siglas en inglés)

IFSF	Inspectores Fiscales sin Fronteras
Informes CbC	Informes país por país
IRS	Servicio de Impuestos Internos (de Estados Unidos) (por sus siglas en inglés)
ITAT	Tribunal de Apelación del Impuesto sobre la Renta (de la India) (por sus siglas en inglés)
MAP	Procedimiento de acuerdo mutuo (por sus siglas en inglés)
MLI	Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (por sus siglas en inglés)
MNE	Empresa multinacional (por sus siglas en inglés)
Modelo de Convenio Tributario de la OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, versión del 2017
NBDR	Solución de controversias no vinculante (por sus siglas en inglés)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PFA	Acuerdo Previo a la Presentación (por sus siglas en inglés)
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (de México)

PARTE 1

**MEDIDAS PARA EVITAR Y RESOLVER
CONTROVERSIAS FISCALES**

Capítulo 1

Introducción y Contenido General

1.1 Objeto del Manual

1. Este Manual busca brindar orientación sobre los diversos mecanismos que pueden ser utilizados para evitar controversias fiscales y, cuando surjan tales controversias, darles una solución.
2. El Manual ha sido redactado principalmente en beneficio de los países en desarrollo y, en particular, de los países menos desarrollados. Sin embargo, la mayoría de las cuestiones que aborda se presentan en todos los países, independientemente de su nivel de desarrollo. Por esa razón, las orientaciones incluidas en este Manual serán relevantes para todos los países. Sin embargo, puede ser que no todos los mecanismos para evitar o resolver las controversias fiscales que se proponen en este Manual sean adecuados para todos los países. Algunos de estos mecanismos serán más adecuados para su consideración e implementación en los países en desarrollo que disponen de más recursos, incluyendo el acceso a personal con la experiencia y capacidad necesaria.
3. Las controversias fiscales en las cuales se enfoca este Manual son las que pueden surgir entre las administraciones tributarias y los contribuyentes¹ en virtud de las disposiciones de la legislación nacional relativas al impuesto sobre la renta² y los convenios tributarios.

1 El Manual también abarca algunas controversias entre dos autoridades fiscales que surgen en el contexto de un convenio tributario (mientras que las referencias a las autoridades tributarias en este Manual son generalmente sinónimos de referencias a las administraciones tributarias, esto podría no ser siempre el caso, por ejemplo, en países donde las funciones de autoridad competente, de conformidad con los convenios tributarios, son realizadas por funcionarios que no pertenecen a la administración tributaria).

2 A lo largo de este Manual, las referencias que se hacen al impuesto sobre la renta incluyen impuestos corporativos. Si bien el enfoque de este Manual se centra en las controversias fiscales relacionadas con el impuesto sobre la renta, muchos de los mecanismos discutidos en la Parte 1 del Manual también podrían ser útiles para evitar o resolver

4. El Manual se divide en dos partes, cada una de las cuales se describe con más detalle en la Sección 1.4. La Parte 1 tiene un enfoque amplio y se ocupa de los mecanismos para la prevención y resolución de controversias fiscales que podrían surgir en un contexto exclusivamente nacional, así como controversias fiscales transfronterizas, incluyendo las que tienen relación con la aplicación de los convenios tributarios. La Parte 2 se centra exclusivamente en el procedimiento de acuerdo mutuo, el cual es el procedimiento incluido en los convenios tributarios que permite a determinados funcionarios fiscales de los Estados contratantes del convenio, resolver cuestiones transfronterizas relacionadas con la aplicación o interpretación de las disposiciones del convenio de forma bilateral.

1.2 Importancia de medidas apropiadas para evitar y resolver controversias fiscales

5. La aplicación e interpretación de la legislación relativa al impuesto sobre la renta plantea problemas complejos, en particular cuando se trata de transacciones transfronterizas. Dado que es imposible evitar todas las controversias relacionadas con estos problemas, idealmente, los sistemas fiscales deberían estar diseñados para minimizar tales controversias y, cuando surjan dichas controversias, para garantizar que se resuelvan mediante un proceso justo y eficaz.

6. Esto cobra aún más importancia a la luz de los riesgos adicionales de las controversias fiscales que surgen de ciertas características de modelos nuevos de negocio que se basan en la digitalización de la economía, en particular con respecto a las transacciones transfronterizas. También pueden surgir riesgos adicionales como consecuencia de las diversas medidas nacionales e internacionales que han sido incorporadas o propuestas para hacer frente a las dificultades que han surgido de la aplicación de normas tributarias, que fueron diseñadas hace mucho tiempo, a estos modelos de negocio.

controversias relativas a la aplicación de otros tipos de impuestos, como los impuestos sobre el valor agregado (especialmente porque en algunos países, los mismos mecanismos de resolución de controversias o aquellos que son similares, se aplican a los impuestos sobre la renta y a los impuestos sobre el valor agregado). Además, dado que los impuestos sobre el capital se incluyen en muchos convenios tributarios, la Parte 2 también abarca el uso del procedimiento de acuerdo mutuo en relación con las controversias relativas a la aplicación de los convenios tributarios con respecto a dichos impuestos.

7. Si bien todos los países que dependen de los impuestos sobre la renta deben esforzarse por minimizar las controversias y garantizar que las que surjan se resuelvan de manera justa y eficaz, esto es particularmente importante para los países en desarrollo. Estos países frecuentemente se enfrentan con necesidades que se contraponen y son esenciales para su desarrollo sostenible: incrementar los ingresos fiscales tan necesarios y atraer y mantener la inversión extranjera. La implementación de medidas eficaces para evitar y resolver las controversias fiscales proporciona a los contribuyentes una mayor certeza de que las leyes fiscales se aplicarán e interpretarán de forma correcta y, por lo tanto, respaldará las inversiones transfronterizas extranjeras y el comercio transfronterizo de bienes y servicios, incluyendo los servicios laborales.

8. En los reportes de progreso sobre certeza fiscal presentados al G20 en 2017³ y 2018,⁴ la OCDE y el FMI identificaron fuentes de incertidumbre en materia fiscal y diversas herramientas que los contribuyentes y los gobiernos podrían utilizar para reducir esa incertidumbre desde la perspectiva de las empresas y de las administraciones tributarias. Los reportes analizan los resultados de una encuesta empresarial de la OCDE de 2016 sobre la certeza fiscal. La Gráfica 9 del informe de 2018 muestra las 10 principales herramientas que la encuesta identificó, entre diferentes regiones, como las más importantes para abordar la certeza fiscal.⁵ La gráfica revela que mejorar los regímenes de controversias nacionales se considera más importante para los países de América Latina y el Caribe, Asia y África que para los países de la OCDE, mientras que los temas relativos al procedimiento de acuerdo mutuo (MAP por sus siglas en inglés) parecen ser relativamente más importantes en Asia, América Latina y el Caribe que en la OCDE (y es menos importantes en África, donde hay relativamente pocos casos de MAP).

3 FMI y la OCDE, *Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, marzo 2017, disponible en inglés en <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021.

4 FMI y la OCDE, *Update on Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, julio de 2018, disponible en inglés en <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021.

5 *Ibíd.*, pág. 46.

9. El informe de 2018 también da cuenta detallada de los debates que tuvieron lugar en un Taller Consultivo sobre Certeza Fiscal, celebrado en Tanzania en 2017, al que asistieron más de 50 delegados, incluyendo funcionarios de los ministerios de finanzas y las administraciones tributarias de 21 países africanos. Una de las posibles mejoras en la política fiscal, los procesos legislativos y las capacidades de las administraciones de ingresos que los participantes de ese taller identificaron como herramientas que podrían aumentar la certeza fiscal en África, fue mejorar la resolución de controversias:⁶

Mejorar los mecanismos de resolución de controversias. Implementar mecanismos eficaces de resolución de controversias como medio para aumentar la certeza fiscal tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias. Los delegados llegaron a la conclusión de que los mecanismos de resolución de controversias deberían ser justos, independientes de las actividades de auditoría, accesibles para los contribuyentes y eficaces para resolver las controversias de manera oportuna. Esto requiere diseñar un proceso de resolución de controversias independiente, viable y graduado que incluya una etapa administrativa y judicial. La fase administrativa podría involucrar mecanismos alternativos de resolución de controversias, mientras que, por el lado judicial, la cuestión sobre la capacidad judicial debe abordarse como un tema prioritario.

10. Sin embargo, como se explica en estos dos reportes y en el Capítulo 2, la certeza fiscal no sólo requiere mecanismos eficaces para evitar controversias fiscales cuando surgen, sino también un entorno general que minimice la posibilidad de tales controversias. Esto comienza con la necesidad de una legislación clara y accesible y una orientación interpretativa por parte de la administración tributaria.

11. La creciente importancia de mecanismos eficaces para la resolución de controversias es particularmente evidente en el caso del MAP, que es el enfoque de la Parte 2 del Manual. El número de casos que involucran el uso del MAP ha crecido constantemente en las últimas dos décadas: las estadísticas de los países con respecto al MAP, muestran que el número de casos de MAP pendientes de resolver ha aumentado, en promedio, 11% cada año entre 2006 y 2015.⁷ Sin embargo, las

6 *Ibíd.*, pág. 28.

7 Las estadísticas sobre los casos de MAP han sido recopiladas por la OCDE desde 2006: véase <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, consultado el 12 de marzo de 2021. Como se explica

estadísticas también muestran que actualmente la gran mayoría de los casos de MAP surgen de convenios tributarios entre dos países desarrollados y que existen relativamente pocos casos de acuerdo mutuo que involucran a países en desarrollo fuera de las grandes economías emergentes.⁸ Como lo sugieren estas estadísticas, la mayoría de los países en desarrollo no tienen experiencia o tienen una experiencia limitada con el MAP, aunque el número de casos de MAP que involucran a países en desarrollo está aumentando. Sin embargo, independientemente del grado de experiencia previa de un país, todos los países que celebren convenios tributarios deben estar preparados para cumplir con sus obligaciones con respecto al MAP y, por lo tanto, deben comprender ese procedimiento e implementar procesos administrativos para hacer frente a los casos de MAP que puedan surgir en virtud de sus convenios tributarios.

12. El Proyecto del G20/OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) ha tenido un impacto significativo en la aplicación del MAP. El Plan de Acción BEPS reconoció que sus recomendaciones para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios debían complementarse con trabajos destinados a mejorar la eficacia del MAP como mecanismo para resolver las controversias relacionadas con los convenios.⁹ Los trabajos sobre este

a continuación, estas estadísticas se ampliaron en 2016 para incluir más detalles e incluir los casos de MAP de todos los países que son miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS: véanse las estadísticas de 2019 en <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, consultado el 12 de marzo de 2021.

- 8 Las estadísticas de MAP de 2019 del Marco Inclusivo sobre BEPS revelan que ni un solo caso pendiente de MAP fue reportado por países del Marco Inclusivo que figuran en la lista de economías de bajos ingresos del Banco Mundial y que sólo el 0,8 por ciento del total de los casos pendientes de MAP notificados fueron reportados por países (distintos de la India) que aparecen en la lista del Banco Mundial de economías de ingresos medio-bajos (las listas del Banco Mundial están disponibles en <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups>, consultado el 12 de marzo de 2021).
- 9 OECD (2014), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>, consultado el 12 de marzo de 2021, pág. 27.

tema se llevaron a cabo en el marco de la Acción 14 (Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias) del Plan de Acción BEPS. El informe final sobre la Acción 14¹⁰ incluye una serie de mejores prácticas relacionadas con el MAP. Dicho informe también establece un estándar mínimo con respecto a la resolución de controversias relacionadas con convenios a través del MAP, el cual tiene los siguientes objetivos:¹¹

- Garantizar que las obligaciones de los convenios relacionadas con el MAP se implementen completamente y de buena fe y que los casos de MAP se resuelvan oportunamente.
- Garantizar la implementación de procesos administrativos que promuevan la prevención y la resolución oportuna de las controversias relacionadas con los convenios.
- Garantizar que los contribuyentes puedan acceder al MAP cuando sea aplicable.¹²

13. El gran número de países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre BEPS¹³ se han comprometido a aplicar ese estándar mínimo¹⁴

10 OECD (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/9789264258266-es>, consultado el 12 de marzo de 2021.

11 *Ibíd.*, pág. 9.

12 El 18 de noviembre de 2020, la OCDE publicó un documento de consulta en el que solicitaba aportes de propuestas para la revisión del estándar mínimo de la Acción 14 relativa a “a) experiencias con y opiniones sobre el estatus de la solución de controversias y las sugerencias de mejoras [...]; b) Elementos adicionales para fortalecer el Estándar Mínimo de la Acción 14; y c) Elementos adicionales para fortalecer el Marco de Presentación de Informes Estadísticos de MAP” (dicho documento de consulta está disponible en inglés en <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-beps-action-14-2020-review-november-2020.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021). Ese proceso de revisión todavía estaba en curso cuando se finalizó este Manual.

13 En febrero de 2021, 139 países y jurisdicciones eran miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS: véase <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021.

14 Los elementos de ese estándar mínimo y las mejores prácticas

(lo que no es el caso de los países que no son miembros del Marco Inclusivo). El hecho de que el cumplimiento del estándar mínimo sea revisado y monitoreado por otros países tiene por objeto garantizar un mayor escrutinio internacional de cómo cada país miembro del Marco Inclusivo aplica el MAP.¹⁵ Dos elementos del estándar mínimo también contribuirán a ese resultado. En primer lugar, el estándar mínimo exige que todos los países miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS proporcionen estadísticas anuales sobre sus casos de MAP,¹⁶ incluyendo su carga total de casos de MAP, el tiempo promedio requerido para completar los casos de MAP, los resultados generales de los casos de MAP que se cerraron, las otras jurisdicciones involucradas en los casos y la proporción de los casos que trataron cuestiones relativas a la asignación de utilidades entre empresas asociadas o la atribución de utilidades a un establecimiento permanente, en comparación con otras cuestiones. En segundo lugar, todos estos países deben convertirse en miembros del Foro FTA de MAP,¹⁷ un órgano subsidiario del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE (FTA por sus siglas en inglés)¹⁸ que se reúne periódicamente para deliberar sobre los asuntos que afectan al MAP y para supervisar la implementación del estándar mínimo.

contempladas en el informe final sobre la Acción 14 se incluyen en el Anexo del Capítulo 4.

- 15 Véase <http://www.oecd.org/tax/dispute/beps-action-14-peer-review-and-monitoring.htm>, consultado el 12 de marzo de 2021.
- 16 Véase *Acción 14 - Informe Final de 2015*, pie de página 10, pág. 15.
- 17 *Ibíd.*, pág. 16.
- 18 Véase el Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE, disponible en inglés en <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration>, consultado el 12 de marzo de 2021.

1.3 Desafíos a los que se enfrentan los países en desarrollo y, en particular, los países menos desarrollados

14. Si bien las cuestiones abordadas en este Manual se presentan en todos los países independientemente de su nivel de desarrollo, las particularidades de los países en desarrollo, especialmente los países menos desarrollados, crean una serie de desafíos con respecto a la prevención y resolución de controversias fiscales.

15. Los limitados recursos de las autoridades tributarias de estos países pueden ser el principal desafío. La falta de personal con la capacidad y la experiencia para enfrentar cuestiones fiscales complejas, en particular con respecto a las transacciones transfronterizas, significa que estas cuestiones podrían ser abordadas de una forma inadecuada. Esto crea riesgos de no poder determinar los impuestos que deberían pagarse (por ejemplo, como resultado de las transacciones de evasión fiscal) y de generar controversias que fácilmente podrían haberse evitado, por ejemplo, con una legislación clara, una orientación adecuada por parte de la administración tributaria o si dicha administración tributaria estuviera más consciente de sus obligaciones derivadas de los convenios.

16. Los recursos limitados también afectan la capacidad de estos países para resolver de forma eficaz las controversias que se presentan. Esto tiene relación con el tratamiento y resolución de controversias tanto por parte de la administración tributaria como de las partes independientes, principalmente los tribunales. Por ejemplo, los largos retrasos en la obtención de una decisión judicial definitiva son frecuentes en algunos países, lo que socava la utilidad de tener acceso a los tribunales nacionales para resolver controversias fiscales. Además, la ausencia de jueces especializados en derecho tributario tiende a favorecer una interpretación literal de la legislación fiscal. Este enfoque literal puede restringir la capacidad de llegar a soluciones equitativas para los contribuyentes y para los gobiernos que necesitan ingresos fiscales y esto puede tener el efecto de facilitar la evasión fiscal.

17. Recientemente, la comunidad internacional ha hecho hincapié en la provisión de asistencia a los países en desarrollo para ayudarles a minimizar y a resolver las controversias fiscales. Esta asistencia puede ayudar a estos países a superar estos y otros desafíos, particularmente en el contexto internacional y en relación con el MAP.

18. Otros desafíos que surgen para los países en desarrollo incluyen, en algunos de estos países, la ausencia de convenios tributarios o la existencia de una red limitada de convenios tributarios que puede impedir la resolución, mediante el procedimiento de acuerdo mutuo, de algunos problemas transfronterizos con otras administraciones tributarias, en particular aquellos problemas relacionados con precios de transferencia y la atribución de utilidades a establecimientos permanentes. Esto puede aumentar el potencial de una doble tributación y puede aumentar la presión para proporcionar incentivos fiscales o para conceder regímenes fiscales especiales a los grandes inversores extranjeros. En el párrafo 7 del Capítulo 4 se examinan otros desafíos particulares del MAP.

19. La protección de los derechos de los contribuyentes, incluyendo el derecho a la confidencialidad, puede ser otro desafío para algunos países. Sin la certeza de que estos derechos serán respetados, los contribuyentes pueden tener poca confianza en las medidas disponibles para la prevención y resolución de controversias.

20. Algunos países pueden también tener dificultades para garantizar la independencia de los funcionarios que participan en la resolución de controversias fiscales frente a aquellos responsables de la auditoría o de la recaudación de los impuestos. Este problema se presenta frecuentemente en relación con los funcionarios que desempeñan la función de autoridad competente en los casos de MAP.

21. Dado que la legislación del impuesto sobre la renta de los países en desarrollo suele ser más sencilla que la de los países desarrollados, las administraciones tributarias de los países en desarrollo suelen ser más vulnerables a las transacciones de evasión, un problema que probablemente se ve agravado por la adopción de un enfoque literal de interpretación por parte de los tribunales (las controversias relacionadas con transacciones de evasión suelen ser difíciles de resolver y suelen llegar a los tribunales).

22. El marco constitucional y jurídico de algunos países en desarrollo, incluyendo las opiniones de las autoridades encargadas de la aplicación e interpretación de las normas pertinentes, también puede crear dificultades con respecto a la adopción y aplicación de algunos mecanismos de prevención o de resolución de controversias fiscales. En

algunos países, por ejemplo, se ha constatado que el uso de mecanismos alternativos de resolución de controversias es contrario a los principios jurídicos básicos o constitucionales.

1.4 Contenido del Manual

Parte 1 – Medidas para evitar y resolver controversias fiscales

23. La Parte 1 hace referencia a las medidas que pueden adoptar los países para la prevención y resolución de controversias fiscales que puedan surgir, tanto en un contexto nacional como internacional. Ésta incluye este capítulo introductorio, así como el Capítulo 2 sobre Enfoques para evitar controversias y el Capítulo 3 sobre Mecanismos nacionales de resolución de controversias. Se reconoce que a veces la distinción entre las medidas que buscan evitar las controversias y las que tratan de resolverlas, no es del todo clara; con el fin de distinguir entre esas dos medidas, este Manual considera que los mecanismos para resolver las controversias son aquellos aplicables a los desacuerdos relacionados con los impuestos sobre la renta que han sido determinados o redeterminados. Por lo tanto, esto excluye medidas como ciertas formas de revisión o mediación administrativa que pueden estar disponibles para resolver los desacuerdos que puedan surgir en cualquier etapa hasta, y durante, el proceso de auditoría, es decir, antes de que la auditoría resulte en una determinación o redeterminación o en un requerimiento de pago de impuestos. Algunas de estas otras medidas se examinan como parte de los enfoques que se utilizan para evitar controversias que se abordan en el Capítulo 2.

Capítulo 2—Enfoques para evitar controversias

24. El Capítulo 2 comienza explicando los tipos de controversias posibles que serán abordados y la importancia y los beneficios de contar con mecanismos eficaces para evitar controversias, tanto para las administraciones tributarias, como para los contribuyentes.

25. El capítulo después examina cómo la primera forma para evitar controversias fiscales, y probablemente la forma más eficaz de hacerlo, es garantizar que los contribuyentes puedan determinar fácilmente sus derechos y obligaciones tributarias según la legislación tributaria. Una primera forma de contribuir a este objetivo es contar con una legislación clara y accesible y con una orientación para su interpretación; el capítulo explica cómo el establecimiento de un proceso de consulta pública antes de la adopción final de la legislación tributaria permite

que las partes interesadas proporcionen información al legislador sobre la eficacia, la implementación y los costos de cumplimiento de la ley tributaria que se propone. También resultará útil si los gobiernos están conscientes de la interacción entre la legislación nacional que se propone y la legislación de otros países y de las obligaciones internacionales del país, por ejemplo, las derivadas de los convenios tributarios. Del mismo modo será importante que la administración tributaria, al ejercer su función de auditoría, tenga un nivel de conciencia global que le permita, en el curso de una auditoría para dar cumplimiento a la legislación tributaria nacional, determinar si los convenios tributarios bilaterales han sido interpretados y aplicados de forma adecuada. Otro aspecto a tener en cuenta es el entorno jurídico en el que operan los mecanismos de prevención de controversias: la ley tributaria forma parte del derecho público y, por lo tanto, está sujeta a las mismas restricciones procesales y sustantivas que se aplican a otras partes del derecho público; además, al llegar a un acuerdo o solución con un contribuyente en relación con la aplicación de la legislación tributaria, una administración tributaria debe ceñirse a la supremacía del derecho y a los principios de buena administración que son aplicables en el país correspondiente. Al diseñar, implementar y administrar la legislación fiscal, también es importante tener en cuenta que los contribuyentes deben ser tratados por igual ante la ley. Por último, el desarrollo de evaluaciones de riesgos más sofisticadas permitirá a las administraciones tributarias centrarse en sectores de alto riesgo y contribuyentes de alto riesgo, lo que a su vez debería conducir a una reducción del número de controversias y a una resolución más eficaz de las controversias con los contribuyentes de alto riesgo, ya que se contará con más recursos disponibles para abordar estas controversias.

26. Estas consideraciones generales van seguidas de una descripción de varios enfoques específicos que son utilizados por los países para evitar controversias fiscales, lo que constituye la parte principal del capítulo.

27. Esta parte comienza haciendo referencia a la orientación y asesoría proporcionada por una administración tributaria. Dicha orientación y asesoría pueden ser eficaces para evitar que surjan controversias cuando son claras, precisas, consistentes y accesibles para los contribuyentes. Una administración tributaria puede ofrecer orientación sobre cómo funciona la legislación tributaria en general. Una descripción de los tipos de orientación ofrecidos por la Oficina Australiana de

Impuestos ilustra las diferentes formas que esas orientaciones pueden tomar. Una administración tributaria también puede proporcionar asesoría sobre las obligaciones o derechos de un contribuyente derivados de disposiciones específicas de la ley; dicha asesoría generalmente se proporcionará en forma de resoluciones públicas o privadas. Esto se ilustra con una referencia a los tipos de asesoría ofrecidos por la Oficina Australiana de Impuestos y por la Autoridad Fiscal de Kenia.

28. El siguiente enfoque que aborda el capítulo es el Acuerdo Anticipado/Acuerdo Previo a la Presentación, que es una variación del concepto de resolución anticipada. Una descripción del Programa de Acuerdo Previo a la Presentación ofrecido por el IRS a los contribuyentes corporativos ilustra ese enfoque.

29. El capítulo continúa con una discusión sobre cómo el uso de acuerdos anticipados de precios (APA por sus siglas en inglés) también puede ser un instrumento eficaz para evitar controversias relacionadas con precios de transferencia entre administraciones tributarias. Después de describir la naturaleza de un APA y la base jurídica en virtud de la cual pueden celebrarse los APA unilaterales, bilaterales o multilaterales, el capítulo identifica una serie de cuestiones que deben ser consideradas por un país que desea establecer un programa de APA. Una breve descripción del programa de APA en Indonesia es una muestra de cómo lo ha hecho en la práctica un país en desarrollo.

30. La siguiente sección del capítulo aborda diferentes enfoques destinados a mejorar la relación entre el contribuyente y la administración tributaria, lo que reduce el riesgo de controversias. Dicha sección primero aborda la naturaleza y los beneficios potenciales del “cumplimiento cooperativo”, que generalmente se refiere a un enfoque que se basa en una relación recíproca de confianza y cooperación entre la administración tributaria y el contribuyente. Una breve descripción del Programa de Incentivos al Cumplimiento Tributario (Pro-Conformidad) que ha sido propuesto por la administración tributaria de Brasil, ilustra cómo el cumplimiento cooperativo podría ser de interés no sólo para los países desarrollados (donde hasta ahora se ha utilizado principalmente), sino también para los países emergentes y en desarrollo. Esto se complementa con una orientación general para los países que puedan desear considerar la creación de un estudio piloto para ver cómo funcionaría el cumplimiento cooperativo al interior de su entorno jurídico, político y administrativo. La sección también analiza cómo la designación de una

persona que sea un único punto de contacto, o “gerente de relaciones”, quien sería responsable de la relación general de la administración tributaria con un contribuyente (lo cual sería particularmente útil en el caso de grandes contribuyentes e individuos con un patrimonio neto alto), podría ayudar a evitar controversias. Este enfoque se ilustra con la descripción del Programa de Gestión de las Relaciones con los Clientes de la Administración Tributaria de Jamaica.

31. El siguiente enfoque descrito en el Capítulo 2 es el “Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento” (ICAP por sus siglas en inglés), que es un programa voluntario para un proceso multilateral cooperativo para la evaluación de riesgos y garantías que se puso en marcha en enero de 2018 como un programa piloto. Después de ampliar dicho programa piloto en 2019, actualmente el ICAP opera como un programa completo que está abierto a todas las administraciones tributarias que son miembros del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE (FTA). En febrero de 2021, el FTA publicó un manual sobre el ICAP que contenía información sobre el proceso del ICAP que reflejaba la experiencia y la retroalimentación de las administraciones tributarias y de los grupos de empresas multinacionales (MNE por sus siglas en inglés) que participaron en los dos programas piloto.¹⁹ El ICAP contempla un enfoque multilateral cuyo propósito es el proveer certeza fiscal temprana a los grupos de MNE elegibles, lo que podría tener el efecto de evitar que surjan controversias entre esos grupos de MNE y las administraciones tributarias.

32. El uso de auditorías conjuntas es otro enfoque que se describe en el capítulo. Este enfoque fue introducido en 2010 por el FTA y debe diferenciarse de las auditorías fiscales simultáneas. El capítulo explica que las auditorías conjuntas, en las cuales dos o más países se unen para formar un solo equipo de auditoría para llevar a cabo una revisión a un contribuyente, podrían resultar en una resolución más rápida del problema, una averiguación de los hechos más optimizada y en un cumplimiento más efectivo. Por esta razón las auditorías conjuntas pueden brindar certeza fiscal y por lo tanto pueden ser efectivas en

19 Foro sobre Administración Tributaria, *International Compliance Assurance Programme - Handbook for Tax Administrations and MNE Groups* (París, 2021), disponible en inglés en <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021.

evitar que surjan controversias entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

33. La “revisión independiente del documento de posición de una auditoría” es un procedimiento de revisión independiente llevado a cabo durante la fase de auditoría que funciona como un mecanismo de prevención de controversias cuando el resultado de ese examen independiente tiene el efecto de impedir que surja formalmente una controversia (por ejemplo, cuando esa revisión resulte en que la administración tributaria abandone la idea de emitir una redeterminación de un impuesto sobre la renta adicional que deba ser pagado en un caso específico). El capítulo describe cómo ese tipo de procedimiento es proporcionado por la Oficina Australiana de Impuestos.

34. El último enfoque para la prevención de controversias a que se refiere el Capítulo 2 es el de la mediación, que se ofrece durante una auditoría fiscal. El capítulo describe dos diferentes tipos de procesos de mediación que pueden llevarse a cabo durante la etapa de auditoría: el primero, la “facilitación interna”, involucra a un funcionario imparcial de la administración tributaria que actúa como facilitador, mientras que el segundo, la “mediación independiente”, involucra servicios de mediación prestados por un organismo independiente (el capítulo describe las principales características de ese tipo de procedimiento como se utiliza en México).

Capítulo 3—Mecanismos nacionales de resolución de controversias

35. El Capítulo 3 se refiere a los mecanismos nacionales²⁰ que generalmente se encuentran disponibles en los países con el fin de resolver las controversias que puedan surgir entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, relacionadas con la determinación de los impuestos sobre la renta que deben ser pagados.²¹ Su objetivo es brindar una orientación práctica a los países que deseen mejorar determinados

20 A diferencia de mecanismos internacionales como los previstos en los convenios.

21 El Capítulo 3 no se refiere a las controversias relacionadas con el ejercicio de las facultades de aplicación y recaudación de la administración tributaria, incluyendo las controversias relacionadas con los intercambios de información y los requerimientos de documentación.

aspectos de su proceso interno de resolución de controversias, bajo el entendimiento de que cada país debe determinar cuál de los mecanismos descritos en el capítulo se adapta mejor a su propia situación, en particular a su marco jurídico y a la naturaleza de las controversias fiscales que normalmente surgen en el mismo.

36. La primera parte del capítulo hace hincapié en la importancia de poner los mecanismos a disposición de los contribuyentes para resolver las controversias de la manera más rápida y eficiente posible. El capítulo continúa proporcionando una serie de ejemplos típicos de controversias que resultan de las conclusiones de una auditoría o revisión concerniente al monto de la obligación tributaria, explicando que tales controversias pueden estar relacionadas con los hechos de un caso específico, con la interpretación de la ley, o con ambos. A esto le sigue un breve resumen de las principales categorías de mecanismos de resolución de controversias, haciendo una distinción a lo largo del capítulo, entre los mecanismos ofrecidos por la administración tributaria, como el procedimiento de apelación administrativa, y los que existen por separado y fuera de la administración tributaria, como la solución de un asunto tributario por parte de los tribunales.

37. La parte principal del capítulo examina varios temas que son comunes a la mayoría de las formas de mecanismos nacionales de resolución de controversias. Estos incluyen, por ejemplo, si una administración tributaria tiene, y hasta qué punto, la capacidad para negociar y aceptar resoluciones transaccionales a las controversias fiscales, la importancia de los plazos, consideraciones relativas a la recaudación de los impuestos disputados y las sanciones e intereses, así como la coordinación entre los diferentes mecanismos de resolución de controversias.

38. Las partes restantes del capítulo describen los principales tipos de mecanismos nacionales de resolución de controversias. Los primeros de estos mecanismos son el procedimiento de apelación y la mediación administrativa, dos mecanismos a través de los cuales la administración tributaria ofrece la resolución de controversias. Después de esto sigue una discusión sobre los diferentes mecanismos a través de los cuales las partes independientes proporcionan la resolución de controversias. En casi todos los países, los contribuyentes tienen derecho a buscar la resolución de controversias fiscales en el sistema judicial. También hay servicios de mediación independientes que se encuentran disponibles en algunos países. El capítulo también señala el papel que puede

desempeñar un defensor del contribuyente, que opera fuera de la administración tributaria, en la resolución de controversias fiscales a nivel nacional, al tiempo que indica que algunos países han establecido un defensor del contribuyente al interior de la administración tributaria. Al final del capítulo se discuten los procedimientos para la determinación de expertos y los procedimientos de arbitraje que se encuentran disponibles en algunos países.

Parte 2—Los mecanismos para la resolución de controversias de los convenios tributarios: el procedimiento de acuerdo mutuo

39. La parte 2 del Manual hace referencia exclusivamente al procedimiento de acuerdo mutuo (MAP), el cual es el mecanismo de resolución de controversias establecido en los convenios tributarios bilaterales. Esa parte se divide en tres capítulos.

Capítulo 4—El procedimiento de acuerdo mutuo

40. El Capítulo 4, el capítulo más largo del Manual, ofrece en primer lugar, una descripción general del MAP que es separado e independiente de cualquier otro mecanismo administrativo o judicial de resolución de controversias que esté previsto en la legislación nacional. También explica el papel crucial del MAP para garantizar que los países respeten sus obligaciones previstas en los convenios tributarios. Dado que la mayoría de los países en desarrollo no tienen experiencia con el MAP, o ésta es muy limitada, el objetivo principal del capítulo es proporcionar orientación a estos países, aunque su contenido también debería ser relevante para un rango más amplio de países. El capítulo, que complementa las orientaciones sobre el procedimiento de acuerdo mutuo que figuran en el Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas y está subordinado a esa orientación, hace varias referencias al estándar mínimo y a las mejores prácticas incluidas en el informe final sobre la Acción 14 de BEPS,²² que se reproducen en el Anexo de ese capítulo.²³

22 Véase la Sección 1.2 anterior.

23 Véase el pie de página 10.

41. Si bien el Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE contemplan tres diferentes tipos de MAP, el capítulo se centra principalmente en el primer tipo, el llamado “MAP por solicitud”, que implica solicitudes hechas a las autoridades competentes de los Estados contratantes de un convenio por personas que consideran que no han sido gravadas de conformidad con las disposiciones de un convenio tributario. El capítulo proporciona una lista de los problemas típicos de los convenios que se abordan bajo ese tipo de MAP, con énfasis en los temas relacionados con la asignación de utilidades entre empresas asociadas y la atribución de utilidades a establecimientos permanentes, ya que estos temas representan la mayoría de los casos pendientes de MAP por solicitud.

42. El capítulo incluye un esquema y un diagrama de flujo que muestran las diferentes acciones que normalmente forman parte de un caso de MAP por solicitud. Estos se reagrupan en los siguientes cinco pasos de un proceso típico de MAP:

1. Solicitud de MAP.
2. Etapa unilateral de examen del caso de MAP.
3. Etapa bilateral de examen del caso de MAP.
4. Conclusión del MAP.
5. Aplicación del acuerdo mutuo alcanzado a través del MAP.

La orientación que se incluye en el capítulo aborda cada uno de estos pasos en detalle.

43. En la sección sobre la solicitud de MAP se explica quién puede formular una solicitud de MAP, ante qué autoridad competente debe presentarse la solicitud, cuándo debe presentarse dicha solicitud y cómo debe presentarse. La descripción del formato y del contenido de una solicitud de MAP incluye un ejemplo detallado de una solicitud ficticia de MAP que cumpliría con los requisitos de la mayoría de los países que han publicado orientaciones sobre este tema (después de ese ejemplo, a lo largo del capítulo, se incluyen otros ejemplos de documentos que normalmente se producen en el curso del proceso del MAP). La sección también aborda cuestiones específicas, como si el acceso al MAP puede ser denegado en ciertos casos, qué sucede si el contribuyente que solicita el MAP también está buscando una resolución a través de recursos nacionales como por ejemplo, una impugnación judicial, si se puede

hacer una sola solicitud de MAP para la resolución de temas recurrentes cuando los hechos y las circunstancias relevantes son los mismos, si los impuestos pueden ser recaudados una vez que se ha presentado una solicitud de MAP y si cabe la posibilidad de retirar una solicitud de MAP. El papel de la autoridad competente que recibe la solicitud se explica en la última parte de esa sección.

44. La sección subsecuente aborda la etapa unilateral de examen de la solicitud de MAP, que requiere que la autoridad competente que recibió la solicitud de MAP examine los fundamentos de la misma, con el fin de determinar si ésta parece estar justificada y, de ser así, si dicha autoridad competente puede, de manera unilateral, eliminar la tributación que no se encuentre conforme a las disposiciones del convenio, sin necesidad de consultar a la autoridad competente del otro país del convenio del que se trate. Después de esto, sigue una sección que se ocupa de la etapa bilateral de examen de la solicitud de MAP, que es el paso del proceso del MAP que debe tener lugar si la autoridad competente que recibió la solicitud de MAP concluye que la objeción incluida en la solicitud parece estar justificada, pero que no puede resolver el caso de forma unilateral. A continuación, dicha autoridad competente debe ponerse en contacto con la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio, con el objetivo de llegar conjuntamente a una solución satisfactoria para el caso. Para ello se pueden utilizar diferentes métodos de comunicación, pero el capítulo explica que el proceso se inicia normalmente invitando a la otra autoridad competente a presentar un documento de posición u ofreciéndose a hacerlo. Este documento de posición y la respuesta escrita emitida por la autoridad competente que lo recibe, constituirán normalmente la base de los debates posteriores entre las autoridades competentes.

45. El cuarto paso del proceso del MAP, que es la conclusión de dicho proceso, se analiza en la sección subsecuente. Esa parte del capítulo examina los diferentes resultados posibles de un caso de MAP y describe las diferentes acciones que normalmente se llevan a cabo cuando las autoridades competentes llegan a un acuerdo propuesto en un caso, lo que normalmente requiere la aceptación por parte de los contribuyentes de dicho acuerdo y la celebración formal del mismo.

46. La sección siguiente se ocupa del último paso que tiene lugar después de la celebración de dicho acuerdo, el cual es la implementación del acuerdo mutuo que se alcanzó a través del MAP. Esa sección explica la obligación jurídica que se impone a los Estados contratantes del

convenio, para implementar dicho acuerdo mutuo independientemente de los plazos de prescripción que puedan existir en la legislación nacional de los Estados y proporciona algunos ejemplos de medidas nacionales que pueden ser necesarias para implementar ese acuerdo mutuo.

47. A esta sección le sigue un recuadro que resume las diferentes acciones que forman parte de un proceso del MAP, las cuales ya fueron discutidas en las secciones anteriores, y proporciona un cronograma tentativo que muestra plazos razonables para cada una de estas diferentes acciones.

48. La siguiente sección del capítulo examina brevemente el proceso para los otros dos tipos de MAP previstos en el Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, particularmente, el “MAP interpretativo o procedimental” previsto en la primera oración del párrafo 3 del Artículo y el “MAP sobre la doble tributación en casos no previstos en el convenio”, que se rige por la segunda oración de ese mismo párrafo.

49. A esto le sigue una sección que aborda los diversos aspectos de las comunicaciones que tienen lugar entre las autoridades competentes en el contexto de cualquier tipo de MAP y que están sujetas a las normas del Artículo 26 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE relativas al intercambio de información y, en particular, a los requisitos de confidencialidad impuestos por dicho Artículo.

50. La última parte del capítulo proporciona orientación sobre la organización de las funciones del MAP dentro de una administración tributaria y sobre cómo una autoridad competente debe abordar un caso de MAP. Hace énfasis en la importancia de que las autoridades competentes hagan todo lo posible para resolver los casos de una forma que esté basada en principios y que sea justa y objetiva, decidiendo cada caso por sus propios méritos y no en relación con consideraciones de ingresos o de un equilibrio general de los resultados.

Capítulo 5—Arbitraje del MAP

51. El Capítulo 5 completa el análisis del MAP incluido en el Capítulo 4 por medio de una revisión de las disposiciones que permiten el arbitraje obligatorio de las cuestiones derivadas de una solicitud de MAP, que las autoridades competentes no puedan resolver en un determinado período de tiempo.

52. El capítulo describe, en primer lugar, las características fundamentales de las disposiciones del párrafo 5 del Artículo 25, Alternativa

B del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas que, a diferencia de la Alternativa A del Artículo, prevé dicho arbitraje obligatorio. Al hacerlo, explica cómo este “arbitraje del MAP” es fundamentalmente diferente del arbitraje comercial. El capítulo también describe las diferencias entre las disposiciones sobre arbitraje incluidas en el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas y las del párrafo 5 del Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y brinda un breve antecedente de las disposiciones de arbitraje incluidas en la Parte VI de 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* (MLI).²⁴

53. El capítulo presenta las diferentes opiniones que se han planteado en relación con la posibilidad de recurrir al arbitraje del MAP y analiza las inquietudes y beneficios percibidos que han sido planteados por los miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas (el Comité Fiscal de las Naciones Unidas), tal y como se hace referencia en el Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

54. Las inquietudes percibidas se refieren, en primer lugar, a la opinión de que el arbitraje puede afectar la soberanía de un país y, en algunos países, podría generar problemas constitucionales. También hay inquietudes con respecto a los costos del arbitraje y a la falta de recursos de algunos países, incluso en lo que respecta a la disponibilidad de expertos locales que podrían actuar como árbitros. Otra inquietud que ha sido expresada se refiere a la falta de experiencia y familiaridad de los países en desarrollo con el MAP y el arbitraje. Del mismo modo, se ha argumentado que el pequeño grupo existente de posibles árbitros que pueden ocuparse de complejas cuestiones de impuestos internacionales y de precios de transferencia, proviene del mundo desarrollado y podría no estar familiarizado con las preocupaciones de los países en desarrollo. También se han planteado inquietudes sobre la transparencia porque, al igual que otras partes del proceso del MAP, los procedimientos de arbitraje del MAP generalmente se consideran confidenciales y las opiniones no se publican.

24 [http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-imple-ment-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf](http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf), consultado el 12 de marzo de 2021.

55. Por otra parte, los beneficios percibidos que han sido atribuidos al arbitraje del MAP por parte de los miembros del Comité Fiscal de las Naciones Unidas que lo apoyaron, incluyen en primer lugar, el hecho de que garantiza la resolución de los casos de MAP. También se ha argumentado que la inclusión de disposiciones de arbitraje del MAP en un convenio tiene un efecto “profiláctico”, al alentar a las autoridades competentes a comprometerse para dar solución a los casos de MAP de una manera más rápida y eficiente; el propósito del arbitraje no es sustituir al MAP con una evaluación independiente del caso por medio de un arbitraje, sino complementar el proceso actual de MAP en aquellos casos limitados en los que las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo sobre una solución de una forma oportuna. Otros beneficios percibidos son que el arbitraje del MAP proporciona más certeza a los contribuyentes en lo que respecta a la conclusión del procedimiento de acuerdo mutuo y que reduce la dependencia en recursos internos unilaterales que a veces son inadecuados.

56. La última parte del Capítulo 5 examina diferentes aspectos de las normas procedimentales que las autoridades competentes deberían considerar adoptar en lo que respecta a la conducción de los procedimientos llevados a cabo de acuerdo con las disposiciones de arbitraje del MAP. Los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, así como la MLI, indican que las autoridades competentes suelen celebrar un acuerdo de autoridad competente en lo que respecta a esas normas procedimentales y deben hacerlo para aplicar de forma práctica el arbitraje del MAP. Estas normas deben abordar primero el proceso a través del cual debe iniciarse el arbitraje, teniendo en cuenta el hecho de que, si bien el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas establece que la solicitud de arbitraje puede ser realizada por la autoridad competente de uno de los dos Estados involucrados en el caso de MAP, el Modelo Convenio Tributario de la OCDE y la MLI establecen que el arbitraje se inicia mediante una solicitud del contribuyente. A continuación, el capítulo aborda cómo y cuándo deben determinarse los “términos de referencia”, que son las preguntas que debe decidir el panel arbitral. También analiza el proceso a través del cual se debe seleccionar el panel arbitral, incluidas las posibles disposiciones sobre las cualificaciones requeridas y la independencia de los árbitros y su eventual sustitución.

57. Un aspecto clave del arbitraje que debe tratarse en el propio convenio o en un acuerdo de autoridad competente, es qué tipo de proceso de arbitraje debe seguirse. El arbitraje puede realizarse de diferentes maneras, como, el arbitraje de “opinión independiente” donde se pide a los árbitros que presenten una decisión razonada que incluya sus conclusiones con respecto a los hechos, las pruebas y los argumentos legales, y el arbitraje de la “última mejor oferta” o “arbitraje de baseball” donde cada autoridad competente presenta su solución más razonable al caso y se pide al panel arbitral que decida cuál de estas soluciones propuestas prevalecerá con base en sus opiniones sobre los hechos y argumentos presentados en cada solución propuesta. El capítulo explica estos dos diferentes procesos y las reglas específicas que cada uno requiere; también hace hincapié en la necesidad de contar con plazos estrictos para cada paso de estos procesos.

58. Otros aspectos procedimentales del arbitraje del MAP que son abordados en el capítulo incluyen la responsabilidad de los acuerdos logísticos, en particular si se requieren reuniones presenciales del panel arbitral, cómo garantizar la confidencialidad de la información de los contribuyentes intercambiada durante el proceso de arbitraje y el pago de los costos involucrados en el proceso de arbitraje, incluyendo la remuneración de los árbitros. El aspecto final que se aborda en el capítulo es cómo los árbitros deben llegar a una decisión arbitral y la posibilidad de que las autoridades competentes se aparten de esa decisión.

Capítulo 6—Posibles mejoras al MAP

59. El Capítulo 6, el último capítulo del Manual, concluye el análisis del procedimiento de acuerdo mutuo con una discusión sobre diversas medidas que podrían mejorarlo, en particular en los países en desarrollo. Si bien ya existe una experiencia limitada con algunas de las medidas examinadas en ese capítulo, otras medidas no han sido utilizadas, al menos en el contexto del procedimiento de acuerdo mutuo.

60. La primera posible mejora descrita en el Capítulo 6 es la provisión de asistencia técnica a un país en el marco de un programa como el de Inspectores Fiscales sin Fronteras de UNDP-OCDE (TIWB por sus siglas en inglés).²⁵ El capítulo describe ese programa y explica que puede apoyar la provisión de asistencia técnica con respecto a los casos

25 Véase el Capítulo 6, Recuadro 1.

de MAP o de APA. El Informe Anual de 2020 sobre TIWB²⁶ indicaba que el programa sería ampliado para cubrir nuevas áreas de asistencia fiscal, incluyendo la negociación y administración de convenios tributarios. Tal ampliación podría proporcionar a las autoridades competentes de los países en desarrollo un acceso aún mayor a la experiencia de exfuncionarios fiscales familiarizados con el proceso del MAP y de los diferentes tipos de controversias derivadas de los convenios que normalmente se abordan a través de ese proceso.

61. La capacitación técnica sobre el proceso del MAP es otra posible mejora que se discute en el Capítulo 6. Esa capacitación se destinaría a mejorar la capacidad de las administraciones tributarias de los países en desarrollo para hacer frente a los casos de MAP; podría abordar el proceso del MAP, así como los compromisos relacionados con el MAP del gran número de países que se han adherido al Marco Inclusivo BEPS. El capítulo hace referencia al ejemplo de los talleres de desarrollo de capacidades sobre el MAP que ya han sido ofrecidos por los miembros de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria.²⁷

62. El capítulo también explica cómo la celebración de “acuerdos marco” podría ayudar a abordar algunas de las dificultades que las autoridades competentes de dos países pueden encontrar al momento de hacer frente a su carga mutua de casos de MAP, especialmente cuando hay un gran número de casos pendientes de MAP entre esos países. Dicho acuerdo marco podría abordar cuestiones procedimentales o administrativas relacionadas con el MAP o podría abordar problemas sustantivos específicos de los convenios. El capítulo pone como ejemplo el acuerdo marco celebrado en 2015 entre las autoridades competentes de la India y Estados Unidos, que facilitó la solución de más de 100 casos en el sector de las tecnologías informáticas.

26 OCDE/ UNDP (2020), *Tax Inspectors Without Borders – Annual Report*, disponible en inglés en <http://tiwb.org/resources/reports-case-studies/tax-inspectors-without-borders-annual-report-2020.htm>, consultado el 12 de marzo de 2021, pág. 10.

27 La Plataforma de Colaboración en materia Tributaria, que es un esfuerzo conjunto del FMI, la OCDE, las Naciones Unidas y el BM, se creó con el objetivo principal de “enmarcar de mejor forma el asesoramiento técnico a los países en desarrollo a medida que buscan tanto más apoyo de capacidad, como mayor influencia en el diseño de normas internacionales”. Véase <https://www.worldbank.org/en/programs/platform-for-tax-collaboration>, consultado el 12 de marzo de 2021.

63. Otra posible mejora que se discute en el Capítulo 6 es el uso de las nuevas tecnologías informáticas para facilitar el proceso del MAP. Las nuevas tecnologías podrían ofrecer un entorno seguro que facilitaría los contactos y el intercambio de información entre los contribuyentes y las autoridades competentes involucradas en un caso de MAP, facilitaría el llevar los registros, la gestión del tiempo, así como los requisitos de documentación y requisitos para la presentación. En el caso de los convenios que prevén el arbitraje del MAP, la tecnología también podría ayudar a las autoridades competentes con la gestión del tiempo y la documentación y ayudar a proteger los derechos de privacidad de los contribuyentes, proporcionando un entorno seguro y protegido para hacer que la información necesaria sea accesible para los árbitros. La decisión de implementar cualquier nueva tecnología obviamente requeriría un cuidadoso análisis de costo-beneficio, especialmente para los países que tienen muy pocos casos de MAP.

64. Por último, la última parte del Capítulo 6 examina el posible uso de mecanismos no vinculantes de resolución de controversias (NBDR por sus siglas en inglés) en los casos de MAP. Algunos se han referido al uso de NDBR en el contexto fiscal nacional para sugerir que éstos podrían mejorar el proceso del MAP. Sin embargo, otros han expresado la opinión de que la experiencia de los NBDR en el contexto fiscal nacional puede no transferirse fácilmente al MAP y han observado que no hay casos reportados en los que los NBDR se hayan utilizado para resolver un caso de MAP con éxito. El capítulo analiza si la asesoría y la mediación de expertos podrían constituir una alternativa o un paso preliminar para el arbitraje del MAP. El capítulo presenta lo que algunos consideran los beneficios y desventajas de esa sugerencia y explica cómo podría aplicarse la asesoría y la mediación de expertos en el contexto del MAP y los posibles problemas que esto pudiera plantear.

Capítulo 2

Enfoques para Evitar las Controversias

2.1 Introducción

2.1.1 Contenido general

1. Para que el sistema de impuestos sobre la renta de un país funcione de una forma eficiente y eficaz, es esencial que su gobierno y su administración tributaria proporcionen mecanismos para evitar controversias. Estos mecanismos tienen por objeto evitar controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes, para el beneficio de ambas partes.

2. En este capítulo se examinan diversos enfoques para evitar controversias que generalmente se encuentran disponibles con el fin de prevenir controversias fiscales a nivel nacional e internacional relacionadas al impuesto sobre la renta entre administraciones tributarias y contribuyentes. El capítulo analiza diferentes aspectos de la creación de un entorno para evitar controversias, por ejemplo, mediante el desarrollo de políticas y legislación tributarias con un nivel de conocimiento global, de tal forma que la información pertinente sea clara y accesible y permita que los contribuyentes entiendan sus derechos y obligaciones, lo que reduce el riesgo de que surjan controversias.

3. El objetivo de este capítulo es ayudar a los países en desarrollo a seguir desarrollando e implementando estrategias de prevención de controversias, haciendo una descripción de los diferentes enfoques que son utilizados mundialmente para evitar controversias. Algunos de los enfoques de prevención de controversias pueden ser más apropiados para su consideración e implementación por los países en desarrollo cuando sus administraciones tributarias disponen de más recursos, incluyendo un personal con la experiencia y las capacidades necesarias. El capítulo también considera los probables beneficios para los contribuyentes y las administraciones tributarias derivados de la aplicación eficaz de tales mecanismos de prevención de controversias.

2.1.2 Tipos de controversias consideradas en este capítulo

4. Este capítulo se ocupa de los mecanismos que pueden evitar las controversias que puedan surgir entre administraciones tributarias y contribuyentes en relación con el impuesto sobre la renta. Como fue

explicado anteriormente, para efectos de este Manual, se considera que una controversia surge cuando una auditoría da lugar a que la administración tributaria emita una determinación o redeterminación de un impuesto sobre la renta adicional a cargo del contribuyente o un requerimiento para el pago de impuestos con el cual el contribuyente no está de acuerdo.

5. Las controversias relacionadas con el impuesto sobre la renta que pueden surgir entre una administración tributaria y un contribuyente, antes o durante la auditoría, pueden ser en relación con los hechos, la interpretación de la ley tributaria y/o la aplicación de la ley tributaria a las circunstancias de hecho del contribuyente.

6. Los ejemplos de los tipos de controversias que pueden surgir entre una administración tributaria y un contribuyente en cualquier etapa, hasta, e incluyendo, la auditoría, (es decir, antes de que la auditoría dé lugar a que la administración tributaria emita una determinación o redeterminación del impuesto sobre la renta adicional a cargo del contribuyente o un requerimiento para el pago de impuestos) comprenden controversias relacionadas con los siguientes asuntos:

- la renta gravable o el impuesto calculado por el contribuyente,
- la elección que hace el contribuyente del método de precios de transferencia utilizado para valorar las transacciones entre el contribuyente y sus empresas asociadas,
- la disponibilidad o el cálculo de deducciones, exenciones y créditos, incluidos los créditos tributarios extranjeros,
- la disponibilidad de las pérdidas,
- la caracterización de elementos de renta para efectos fiscales,
- la existencia o inexistencia de un establecimiento permanente,
- el país de residencia del contribuyente.

2.1.3 Beneficios de evitar controversias

7. Los países deberían considerar la adopción de una serie de mecanismos de prevención de controversias analizados en este capítulo, ya que existen muchos beneficios importantes para las administraciones tributarias y los contribuyentes al evitar controversias.

8. Desde la perspectiva de los contribuyentes, un mecanismo eficaz para la prevención de controversias proveerá a los contribuyentes con transparencia, certidumbre y una mayor comprensión de sus derechos

y obligaciones de conformidad con la ley tributaria, lo que a su vez les permitirá tomar decisiones informadas sobre sus asuntos fiscales. Estos mecanismos también se traducirán en ahorros en los costos por cumplimiento para los contribuyentes. Al evitar controversias con las administraciones tributarias, los contribuyentes evitarán los costos innecesarios y los retrasos asociados con las controversias que conlleven a un litigio.

9. Desde la perspectiva de las administraciones tributarias, el desarrollo y la implementación de mecanismos eficaces de prevención de controversias permitirá a las administraciones tributarias destinar sus recursos a contribuyentes y áreas de la ley que representen un mayor riesgo. Tales mecanismos también proveerán a los contribuyentes con transparencia, lo cual promoverá la confianza en la administración tributaria y en la integridad del sistema tributario y, en consecuencia, fomentará el cumplimiento voluntario. Como ocurre con los contribuyentes, las administraciones tributarias ahorrarán los costos y el tiempo asociado con las controversias que conlleven a un litigio; asimismo tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias también evitarán la incertidumbre en cuanto al resultado de un litigio.

2.1.4 Resumen de los enfoques para evitar controversias

10. Si bien existen grandes diferencias en la estructura y la forma jurídica de los diferentes tipos de mecanismos de prevención de controversias que los países han adoptado para hacer frente a las controversias relacionadas con el impuesto sobre la renta, éstos pueden clasificarse en ciertas categorías generales. Algunos de los mecanismos, como los acuerdos anticipados de precios, son vinculantes para la administración tributaria. Otros mecanismos, como el proveer orientación y el llamado “cumplimiento cooperativo”, tienden a ser de naturaleza no vinculante, pero tienen por objeto garantizar que los contribuyentes tengan un mejor entendimiento sobre cómo una administración tributaria interpreta y aplica las leyes tributarias. La característica común de estos mecanismos es que buscan proporcionar a los contribuyentes un mejor entendimiento sobre cómo una administración tributaria abordará los asuntos fiscales de un contribuyente, con el objetivo de evitar controversias.

11. El primer enfoque para evitar controversias, examinado en la sección 2.3.1, es la provisión de orientación y asesoría por parte de la administración tributaria. Dicha asesoría puede ser proporcionada

directamente a un contribuyente o puede tomar la forma de una explicación que se encuentre disponible para el público general sobre cómo una administración tributaria interpreta la ley tributaria de la que se trate. Ambos enfoques buscan asegurar que los contribuyentes tengan un mejor entendimiento sobre cómo una administración tributaria aplicará la ley tributaria a sus circunstancias particulares. La medida en que dicha orientación sea vinculante para una administración tributaria dependerá de su naturaleza y de las leyes del país del que se trate.

12. El siguiente grupo de enfoques para la prevención de controversias se refiere a la forma en la que las administraciones tributarias pueden trabajar con los contribuyentes para llegar a una mejor comprensión de la posición de la otra parte antes de que los contribuyentes determinen su posición fiscal final. Éstos incluyen acuerdos anticipados/acuerdos previos a la presentación de declaraciones (sección 2.3.2), que implican que una administración tributaria esté de acuerdo con, o que plantee objeciones a, las consecuencias fiscales de una transacción o arreglo antes de que se presente una declaración; los acuerdos anticipados de precios (sección 2.3.3) que adoptan un enfoque similar para el caso de los precios de transferencia; y la relación entre el contribuyente y la administración tributaria (sección 2.3.4) centrada en el “cumplimiento cooperativo” y en los “gerentes de relaciones”, que les permite a los contribuyentes discutir sus asuntos con la administración tributaria en intervalos regulares o antes de llevar a cabo una transacción o arreglo, para buscar certeza sobre el tratamiento fiscal de éstos y, por lo tanto, potencialmente resolver cualquier problema antes de que surja una controversia.

13. La cooperación voluntaria entre grupos de empresas multinacionales y los países en los que ellos operan se examina en la sección 2.3.5, en la cual se presenta el Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento y en la sección 2.3.6, que describe el proceso de auditoría conjunta.

14. En la sección 2.3.7 se examina la revisión independiente de la declaración de la posición de una auditoría, un mecanismo que trata de resolver las diferencias de opinión en el curso de una auditoría.

15. El enfoque final para evitar controversias, que se describe en la

sección 2.3.8, es el uso de la mediación durante la fase de auditoría. La mediación busca reunir al contribuyente y a la administración tributaria con el objetivo de establecer sus respectivas posiciones e identificar posibles soluciones para intentar lograr un acuerdo. El mediador puede provenir del interior de la administración tributaria o ser totalmente independiente.

2.2 Creación de un entorno para evitar controversias

2.2.1 *Legislación clara y accesible y una orientación interpretativa*

16. La primera y probablemente la forma más eficaz de evitar las controversias fiscales es garantizar que los contribuyentes puedan determinar fácilmente sus derechos y obligaciones fiscales de conformidad con la legislación tributaria tal y como ha sido concebida por los gobiernos y, por lo tanto, puedan cumplir fácilmente sus obligaciones y comprender sus derechos.

17. Durante el proceso legislativo se debería prestar especial atención a la pregunta sobre si las leyes tributarias pueden ser razonablemente comprendidas e implementadas por los contribuyentes. Normalmente, los gobiernos tienen un enfoque estándar para transformar las políticas en legislación y reglamentos. Este enfoque aborda la claridad de la legislación, la capacidad de los contribuyentes para cumplir con los requisitos, el costo de cumplimiento para los contribuyentes afectados y los recursos requeridos por la administración tributaria para implementar dicha legislación. Idealmente, como parte del enfoque, debería haber una etapa de consulta pública antes de que el proceso legislativo y la promulgación de la legislación lleguen a su fin. Esto les daría a las partes interesadas la oportunidad de brindar opiniones relevantes al legislador sobre la eficacia, la capacidad de implementación y los costos de cumplimiento de la legislación tributaria que se propone. Además, una vez que se hayan adoptado la legislación y los reglamentos de soporte, resulta importante que sean publicados, de manera tal que los contribuyentes puedan acceder a ellos fácilmente.

18. Con el fin de que un proceso de consulta pública sea eficaz, los gobiernos podrían tener en cuenta la posibilidad de llevar a cabo el proceso de la siguiente forma:

- a) Dando a conocer el texto de los proyectos de leyes tributarias propuestos y cualquier memorando explicativo que lo

acompañe, en lugar de hacer una enunciación de las modificaciones propuestas a las leyes tributarias y/o de los principios subyacentes de dichas leyes propuestas. En este contexto, podría esperarse que los gobiernos profundizaran en la validez de los proyectos de leyes tributarias que se proponen bajo iniciativas multilaterales (como, por ejemplo, las recomendaciones de las Naciones Unidas y de los estándares mínimos del proyecto BEPS de la OCDE y del G20) con el marco fiscal, jurídico y constitucional existente en el país. Por ejemplo, la relación entre las normas para contrarrestar la evasión y los principios constitucionales ha sido resaltada en las consultas públicas de los países que tienen previsto introducir leyes tributarias de conformidad con varios puntos de acción del proyecto de la OCDE y del G20 sobre BEPS.¹

- b) Garantizando que las partes interesadas relevantes dispongan de tiempo suficiente para revisar, considerar y presentar comentarios sobre los proyectos de leyes tributarias propuestas y su posible impacto en sus intereses.
- c) Los gobiernos interesados en ampliar el alcance de la participación de las partes interesadas en el proceso legislativo podrían invitar a expertos, contribuyentes, empresas individuales o asociaciones empresariales para que presenten sus opiniones sobre el funcionamiento de los proyectos de legislación tributaria ante la rama legislativa.

19. Tras el proceso de consulta pública por parte del gobierno, pero antes de que los proyectos de legislación tributaria se conviertan en leyes, el gobierno puede decidir si hace modificaciones a las propuestas para tomar en cuenta cualquiera de las opiniones de las partes interesadas. Cuando se hacen dichas modificaciones considerando las opiniones de las partes interesadas relacionadas con incertidumbres, complejidades innecesarias o consecuencias fiscales no deseadas de las propuestas, las propuestas modificadas pueden ser publicadas para

1 Este enfoque ha sido utilizado, por ejemplo, por los gobiernos de Australia, Brasil, Canadá, Italia, India, los Países Bajos, Polonia, Singapur, Sudáfrica y el Reino Unido, los cuales han publicado borradores de legislación tributaria propuesta para consulta pública sobre una serie de temas, incluyendo las normas contra la evasión, los requisitos de documentación sobre precios de transferencia, las retenciones de impuestos y los impuestos indirectos.

una nueva consulta antes de que se apruebe la legislación tributaria. Cuando la nueva legislación tributaria sea promulgada, el proceso antes detallado probablemente dará lugar a que la nueva legislación proporcione mayor certidumbre, sea menos compleja y opere según lo previsto con el efecto de evitar, o al menos minimizar, el número de controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes.

20. Aun cuando no se realicen modificaciones a los proyectos de legislación tributaria como resultado de las opiniones de las partes interesadas, el proceso de consulta tiene el efecto de brindar transparencia a los contribuyentes y la oportunidad de prepararse con antelación para la entrada en vigor de la legislación tributaria.

2.2.2 Situando a la legislación nacional y a la administración interna en un contexto internacional

21. Al diseñar la legislación nacional, generalmente, los gobiernos tendrán conocimiento de la interacción de la legislación nacional con la legislación de otros países y con las obligaciones internacionales vigentes como, por ejemplo, en virtud de los convenios tributarios bilaterales. Este conocimiento global es importante para evitar la doble tributación y las controversias fiscales y es relevante en todas las fases de introducción y administración de legislación tributaria con implicaciones transfronterizas, por ejemplo, garantizando que la disponibilidad de los beneficios de los convenios tributarios se comunique claramente a los contribuyentes relevantes.

22. Dado que los temas fiscales internacionales, como los precios de transferencia, son considerados áreas prioritarias de auditoría para muchas administraciones tributarias, la función de auditoría debe tener un nivel de conocimiento global que permita no solo auditar eficazmente el cumplimiento de la legislación nacional, sino también evaluar si los convenios tributarios bilaterales se han interpretado y aplicado de forma correcta. Sin ese conocimiento global, por ejemplo, puede que no se detecten problemas transfronterizos relacionados con BEPS, o puede que se planteen ajustes que den lugar a una doble tributación, aunque el alivio de la doble tributación debería estar disponible de conformidad con los convenios tributarios pertinentes.

2.2.3 Entorno jurídico

23. Aunque los gobiernos generalmente tienen las mejores intenciones, es difícil anticipar todos los posibles patrones y problemas de hecho y, por ende, redactar una legislación que evite todas las controversias fiscales. Por esta razón, muchos países cuentan con mecanismos de

prevención de controversias que brindan una certidumbre anticipada sobre los casos que se puedan presentar y para los cuales la interpretación de la legislación tributaria no es necesariamente sencilla. Tales mecanismos de prevención de controversias evitan las controversias fiscales y ofrecen certeza fiscal.

24. La prevención de controversias, tal y como se le hace referencia en este capítulo, forma parte del derecho público (tributario) y, por lo tanto, está sujeta a las mismas restricciones procedimentales y sustantivas que se aplican a otras partes del derecho público. Esto debe tenerse en cuenta en el diseño e interpretación de las leyes tributarias, dado que el derecho público no permite la misma flexibilidad que tiene, por ejemplo, el derecho mercantil o civil.

25. Con respecto a cualquier acuerdo o resolución alcanzado con los contribuyentes relacionado con la ley nacional y los convenios tributarios, la administración tributaria debe siempre cumplir con la supremacía del derecho y los principios de buena administración aplicables en su país. Además, debe considerar contar con un buen sistema de supervisión de los acuerdos celebrados y de los controles y equilibrios para garantizar que se cumpla la ley y que se evite un favoritismo injusto. Dicha supervisión ayudará a ofrecer un marco en el que la administración tributaria podrá tomar decisiones relacionadas con controversias fiscales sin preocuparse excesivamente por sospechas de actuar de forma inapropiada.

26. Un aspecto importante a tener en cuenta a la hora de diseñar, implementar y administrar la ley tributaria es que los contribuyentes deben ser tratados de forma igual ante la ley. Esto resulta aplicable no sólo a todos los mecanismos de prevención de controversias, sino también a las auditorías. Sin embargo, esto no significa que todos los contribuyentes deban ser tratados exactamente de la misma forma. Las diferencias en las particularidades de los contribuyentes (por ejemplo, el tamaño, sector, etc.) pueden requerir diferentes enfoques en la cooperación entre éstos y la administración tributaria. La igualdad ante la ley requiere que cualquier diferenciación que se haga entre los contribuyentes se base en la ley y esté bien fundamentada, sin favorecer arbitrariamente a contribuyentes o grupos de contribuyentes específicos.

2.2.4 Enfoques basados en el riesgo

27. A medida que las administraciones tributarias obtengan más acceso a la información contenida en los informes país por país

(Informes CbC por sus siglas en inglés), a los archivos maestros y locales, y al intercambio de información con las partes contratantes de los convenios, dichas administraciones fiscales deberían tener la capacidad de desarrollar evaluaciones de riesgos más sofisticadas, en especial con la ayuda de nuevas tecnologías, como la inteligencia artificial. Esto les permitirá centrarse en sectores de alto riesgo y en los contribuyentes de alto riesgo. Esto, a su vez, debería conducir a una reducción del número de controversias y puede permitir a las administraciones tributarias resolver las controversias con contribuyentes de alto riesgo de una manera más eficaz, ya que podrán asignar más recursos a dichos casos.

2.3 Enfoques para la prevención de controversias

2.3.1 Orientación y asesoría proporcionadas por la administración tributaria

28. Una parte integral del sistema de autodeterminación es el ofrecimiento de diferentes formas de orientación y asesoría por parte de la administración tributaria a los contribuyentes, con el fin de ayudarles a comprender cómo se aplica la ley tributaria a sus circunstancias particulares. Esa orientación y asesoría podrían ser eficaces para evitar que surjan controversias. Esto ocurriría cuando la orientación y la asesoría de la administración tributaria sean claras, precisas, consistentes y accesibles para los contribuyentes, con el resultado de proporcionar a los contribuyentes transparencia, certidumbre y una mayor comprensión de sus derechos y obligaciones contemplados en la ley tributaria, que les permita tomar decisiones informadas sobre sus asuntos fiscales.

Orientación

29. Una administración tributaria puede ofrecer orientación sobre cómo funciona la ley tributaria en general. Tal orientación es de carácter general y se emite simplemente para ayudar a los contribuyentes y a sus asesores a entender y cumplir con sus obligaciones de conformidad con las leyes tributarias gestionadas por la administración tributaria. La orientación puede ofrecerse de varias formas, como se muestra en el Recuadro 1 siguiente, que describe las orientaciones ofrecidas por la Oficina Australiana de Impuestos.

30. La medida en que la orientación sea vinculante para una administración tributaria depende de las leyes de cada país.

Recuadro 1: Orientación – Oficina Australiana de Impuestos

- a) Directrices prácticas de cumplimiento – brindan una orientación administrativa amplia, abordando las implicaciones prácticas de las leyes tributarias y esbozando el enfoque administrativo del Comisionado
- b) Orientación verbal – dada por teléfono o en persona en un punto de atención sobre asuntos de naturaleza general, directa o sencilla.
- c) Orientación por escrito –
 - i) Página virtual de la administración tributaria – brinda una gran cantidad de información, de carácter general y frecuentemente expresada de una forma sencilla, para ayudar a los contribuyentes y a sus asesores a comprender y cumplir con sus obligaciones de conformidad con las leyes tributarias administradas por el Comisionado.
 - ii) Declaraciones sobre el impacto de una decisión – exponen la opinión del Comisionado sobre las implicaciones de una decisión emitida por una corte o tribunal en particular.
 - iii) Comunicados en los medios de comunicación y discursos – anuncios breves de la posición del Comisionado sobre un tema de interés.
 - iv) Consulta – esto incluye asuntos que se encuentran en consulta, documentos para comentarios y cómo participar en una consulta.
- d) Orientación auditiva y visual – el podcast de la administración tributaria, “Tax inVoice”, que permite a los contribuyentes escuchar la información fiscal más reciente con el fin de cumplir con sus obligaciones fiscales.
- e) Alertas a los contribuyentes – advierten a los contribuyentes sobre las preocupaciones del Comisionado sobre arreglos o problemas fiscales nuevos o emergentes de alto riesgo, para ayudar a los contribuyentes a tomar decisiones informadas sobre sus asuntos fiscales.
- f) Decisiones interpretativas – son la versión editada de una decisión que el Comisionado ha tomado sobre un asunto de interpretación y da una indicación sobre cómo el Comisionado

podría aplicar una disposición de una ley.

- g) Declaraciones para la administración práctica de la ley – proporcionan orientación al personal de la administración tributaria sobre los enfoques que se deben tomar al realizar ciertas funciones que involucran la administración de la ley tributaria por parte de la administración tributaria.
- h) Herramientas y calculadoras en la página virtual de la administración tributaria – ayudan al contribuyente con la autodeterminación de una responsabilidad a su cargo o de un derecho fiscal.

Asesoría

31. La administración tributaria puede prestar asesoría sobre las obligaciones o derechos de un contribuyente contemplados en una disposición de una ley tributaria, lo cual generalmente se hace por medio de una resolución. En general, una resolución pública establece la interpretación de la ley por parte de la administración tributaria. Esta es una declaración publicada con la opinión de la administración tributaria sobre cómo se aplica o cómo se aplicaría una disposición de una ley tributaria a los contribuyentes en relación con una clase de esquema, o a una clase de contribuyentes de forma general, y no con respecto a las circunstancias específicas de un contribuyente en particular. Para ver ejemplos de los diferentes tipos y formas de asesoría que podría proporcionar una administración tributaria, véanse los Recuadros 2 y 3 siguientes, los cuales describen la asesoría ofrecida por la Oficina Australiana de Impuestos y por la Autoridad Fiscal de Kenia, respectivamente.

Recuadro 2: Diferentes formas de asesoría – Oficina Australiana de Impuestos

- a) Resoluciones públicas – determinan la interpretación de la ley por parte del Comisionado e incluyen:
 - i) Resoluciones sobre productos – ofrecen certidumbre a los participantes sobre las consecuencias fiscales de un arreglo, siempre que se lleve a cabo tal y como se describe en la resolución.
 - ii) Resoluciones sobre grupos específicos – ofrecen

certidumbre a una clase específica de participantes explicando cómo se les aplica una disposición relevante de la ley tributaria en relación con un esquema determinado.

- iii) Resoluciones complementarias – ofrecen claridad y certidumbre sobre la interpretación que le da el Comisionado a una nueva ley.
- b) Resoluciones privadas – proporcionan certidumbre sobre cómo se aplica una ley tributaria a un contribuyente en particular, en relación con un esquema o circunstancia específica.
- c) Contacto anticipado para asesoría – esto puede ser solicitado por el contribuyente para obtener asesoría sobre una transacción compleja que se está considerando o implementando.
- d) Resoluciones verbales – son obtenidas por teléfono, es la opinión del Comisionado sobre cómo se aplica una disposición de una ley tributaria a un individuo, en sus circunstancias específicas.
- e) Asesoría administrativamente vinculante – proporcionada en un rango limitado de circunstancias en relación con ciertas leyes administradas por el Comisionado, pero sobre las cuales no puede emitir una asesoría que sea jurídicamente vinculante.

Recuadro 3: Diferentes formas de asesoría – Autoridad Fiscal de Kenia

- a) Resoluciones públicas vinculantes – establecen la interpretación de la ley por parte del Comisionado.
 - i) Una resolución pública establece la opinión del Comisionado sobre la aplicación de una ley tributaria en las circunstancias especificadas en dicha resolución.
 - ii) La resolución pública es vinculante para el Comisionado hasta que la resolución sea revocada, sin embargo, no es vinculante para el contribuyente.
- b) Resoluciones privadas vinculantes – ofrecen certidumbre sobre cómo se aplica una ley fiscal a un determinado contribuyente en relación con una transacción específica celebrada o que se propone celebrar.

32. La determinación sobre si la asesoría es vinculante o no (legal o administrativamente) para la administración tributaria dependerá de las leyes de cada país en lo individual. Por ejemplo, en Australia, el efecto de que la asesoría o la resolución sean legal o administrativamente vinculantes para el Comisionado de Impuestos (Comisionado), quién administra las leyes tributarias, es que cuando un contribuyente se basa en una asesoría que posteriormente es considerada incorrecta o confusa, y ésta resulta en un error cometido por el contribuyente, la ley protegerá al contribuyente de la aplicación de un cargo por el impuesto no pagado (“shortfall tax” por su término en inglés), de los intereses sobre dicho impuesto² y de la sanción por presentar una declaración falsa o engañosa. Cuando el Comisionado no pueda continuar sustentando la asesoría administrativamente vinculante, entonces el contribuyente que se basa en dicha asesoría será responsable de cualquier impuesto que de otro modo pueda ser exigible (a menos que un término impuesto por la ley precluya la responsabilidad). Sin embargo, el contribuyente estará protegido contra una sanción por la presentación de una declaración falsa o engañosa, y contra los intereses sobre el impuesto no pagado (“shortfall tax”) si el contribuyente se ha basado en la asesoría de una forma razonable y de buena fe.³

33. Dado que la resolución emitida por una administración tributaria de un país en relación con cuestiones transfronterizas sólo se refiere a la aplicación de la legislación interna en ese país y a su propia interpretación de sus convenios, ésta no aborda la aplicación de la legislación tributaria nacional de otros países que pueda ser relevante con respecto a estas cuestiones, ni la interpretación que dichos otros países emiten sobre los convenios pertinentes. Además, los países que son

2 Por ejemplo, esto podría ocurrir en las siguientes instancias:
 — ha habido cambios legislativos desde que se dio la asesoría,
 — la decisión de alguna corte o tribunal afectó la interpretación de la ley por parte de la administración tributaria desde que se dio la asesoría, o
 — por otras razones, la asesoría ya no se considera apropiada (por ejemplo, si la asesoría ha sido utilizada de una forma abusiva o que no era la intencionada).
 Véase la Declaración de Práctica Administración de Leyes PS LA 2008/3, *Provision of advice and guidance by the ATO*, párr. 199.

3 *Ibíd.*, párr. 203.

miembros del Marco Inclusivo de BEPS deben tener presente la obligación de intercambiar espontáneamente información con respecto a las resoluciones que podrían plantear riesgos de BEPS.⁴

Desarrollo y gestión, o mejora de la orientación y de la asesoría pública

34. Dado que la provisión de orientación y asesoría pública⁵ a los contribuyentes por parte de la administración tributaria podría ser eficaz para evitar que surjan controversias, las administraciones tributarias probablemente deseen desarrollar y gestionar dicha orientación y asesoría, o mejorar las existentes. Esto podría implicar lo siguiente:

- a) Evaluar los riesgos asociados con este tema.
- b) Trabajar con profesionales de la industria y de los impuestos para identificar futuros temas que requieran orientación y asesoría, y para actualizar la orientación y la asesoría existentes, según sea necesario.
- c) Consultar a las partes interesadas de manera anticipada y con

4 Esta obligación está relacionada con resoluciones específicas de contribuyentes que son “(i) resoluciones relativas a regímenes preferenciales; (ii) APA unilaterales u otras resoluciones transfronterizas unilaterales relativas a precios de transferencia; (iii) resoluciones transfronterizas que ofrecen un ajuste a la baja de los beneficios gravables; (iv) resoluciones relativas a establecimientos permanentes; (v) resoluciones sobre partes relacionadas tipo conduit; y (vi) cualquier otro tipo de resolución acordada por el FHTP (siglas en inglés de: *Forum on Harmful Tax Practices - Foro Sobre Prácticas Fiscales Perniciosas*) que en ausencia de un intercambio de información espontáneo da lugar a riesgos de BEPS”. OCDE (2015), *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Publicaciones de la OCDE, París, <https://www.oecd.org/tax/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accion-5-informe-final-2015-9789264267107-es.htm>, consultado el 12 de marzo de 2021, pág. 50. Dicho informe también indica con cuáles países se debe hacer un intercambio de la información relevante (pág. 57, cuadro 5.1).

5 La asesoría pública ofrecida por la administración tributaria se refiere a la asesoría que establece la interpretación de la administración tributaria sobre cómo se aplica la ley a los contribuyentes en general, en contraposición a la forma en que se aplica a las circunstancias de un contribuyente en particular.

frecuencia a lo largo del proceso, para obtener su asistencia práctica en la identificación de los temas más importantes y desarrollar la forma más eficaz para abordar esos temas.

- d) Garantizar que los funcionarios debidamente cualificados de la administración tributaria elaboren la orientación y la asesoría, apoyados en las herramientas adecuadas.
- e) Garantizar que la orientación y la asesoría se hagan a la medida, sean claras, actuales y accesibles.
- f) Garantizar que la orientación y la asesoría se brinden en el momento requerido, en la forma más adecuada y a través del canal más eficaz.

2.3.2 Acuerdos anticipados/Acuerdo previo a la presentación

35. A medida que los países tratan de dar certidumbre a los contribuyentes y reducir sus costos de cumplimiento, han surgido variaciones en el concepto de los acuerdos anticipados. El objetivo de estos acuerdos anticipados es permitir que un contribuyente obtenga certidumbre sobre un asunto, interactuando directamente con la administración tributaria antes de que surja una disputa sobre un tema en particular. Esta interacción anticipada beneficia tanto al contribuyente como a la administración tributaria, al permitir discusiones y acuerdos anticipados, obviando así la necesidad de discusiones prolongadas sobre el tema en una fecha posterior. El Recuadro 4, que describe el Acuerdo Previo a la Presentación emitido bajo el Programa de Acuerdos Previos a la Presentación del Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (IRS por sus siglas en inglés), ofrece un ejemplo de tal acuerdo anticipado.

Recuadro 4: Programa de Acuerdos Previos a la Presentación — IRS

En Estados Unidos, el IRS ofrece a sus contribuyentes corporativos la oportunidad de acogerse al Programa de Acuerdo Previo a la Presentación (el Programa), que supervisa la emisión de un Acuerdo Previo a la Presentación (PFA por sus siglas en inglés). De ser aceptado en este Programa, el contribuyente se someterá a la revisión de un tema específico antes de que se presente la declaración, con el objetivo final de obtener un PFA, una forma de acuerdo de cierre que es vinculante tanto para el contribuyente como para la administración tributaria.⁶

6 Véase el Procedimiento de Ingresos Públicos 2016-30.

Una diferencia crítica entre un PFA y otros tipos de acuerdos anticipados es que el PFA sólo se ofrece con respecto a una “transacción finalizada” para la cual aún no se ha adoptado una posición en una declaración. El PFA no formula observaciones ni brinda orientación sobre una transacción prospectiva o futura. Más bien, ofrece una oportunidad para que el contribuyente y la administración tributaria discutan un tema y una posición antes de la presentación de la declaración, con el fin de acordar el tratamiento que se reflejará en la misma.⁷

Proceso del Acuerdo Previo a la Presentación

Para obtener un PFA, el contribuyente debe presentar una solicitud al Administrador del Programa PFA. La solicitud debe aportar cierta información básica, incluyendo el nombre y la dirección del contribuyente, así como una descripción de los hechos relevantes, el tema que debe examinarse y un análisis de la ley que corresponde. Se proporcionan orientaciones específicas sobre el contenido de la presentación de la solicitud en las guías que se encuentran a disposición del público.⁸ La disponibilidad de esta guía pública es considerada una mejor práctica, ya que ofrece a los contribuyentes el conocimiento del Programa, el proceso y las expectativas de la administración tributaria.

Si el solicitante es aceptado en el Programa, se asigna un examinador al tema y se inicia su revisión. Los mismos procedimientos para recopilar información que se utilizan durante una examinación se aplican durante el proceso de PFA.

El contribuyente y la administración tributaria entran en un

7 El PFA es similar al Programa de Garantía de Cumplimiento (CAP por sus siglas en inglés) de Estados Unidos que proporciona a un contribuyente una auditoría “en tiempo real”, lo que le permite llegar a un acuerdo sobre sus posiciones para la declaración antes de su presentación. El CAP es una forma de cumplimiento cooperativo (véase la sección 2.3.4). Así como el examen del CAP ofrece certidumbre sobre la declaración en términos generales, el PFA ofrece certidumbre sobre un tema específico.

8 Véase el Procedimiento de Ingresos Públicos 2016-30.

debate sobre la cuestión técnica y trabajan para llegar a un acuerdo sobre la posición que se debe tomar en la declaración de impuestos. Este acuerdo queda plasmado en un PFA

Acuerdo Previo a la Presentación

El PFA es una forma de documento de cierre que vincula legalmente tanto al contribuyente como al IRS a los términos del acuerdo. Una vez ejecutado, el PFA no puede volver a ser abierto sin una demostración de fraude, malversación u otro acto de mala fe. Debido a la naturaleza vinculante del PFA, es importante que ambas partes del acuerdo revisen cuidadosamente los términos y cláusulas del mismo.

En Estados Unidos, es costumbre que el contribuyente proporcione el primer borrador del PFA, que es posteriormente analizado y revisado en colaboración con la administración tributaria. Generalmente, la sección legal del IRS se involucrará en el proceso de redacción y revisión, ya que el PFA es vinculante.

Beneficios

El PFA ofrece una excelente herramienta para que los contribuyentes y las administraciones tributarias logren certidumbre antes de que se presente una declaración de impuestos. El beneficio de la certidumbre tanto para el contribuyente como para la administración tributaria es claro: abordando y acordando cuestiones antes de la presentación, se elimina la necesidad de una actividad posterior a la presentación. Por lo tanto, tanto el contribuyente como la administración tributaria ahorran recursos y tiempo.

2.3.3 Acuerdo Anticipado de Precios

Antecedentes

36. Un acuerdo anticipado de precios de transferencia (APA) es un acuerdo que determina, con anticipación a las transacciones controladas, un conjunto adecuado de criterios (por ejemplo, método, comparables, ajustes correspondientes a éstos, supuestos críticos en relación con eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia para esas transacciones durante un período de tiempo

determinado. Esta podría ser una herramienta eficaz para evitar controversias,⁹ especialmente porque una gran parte de los casos de MAP se refieren a precios de transferencia.¹⁰

37. Un APA se inicia de manera formal por un contribuyente y requiere de negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más administraciones tributarias. Un APA puede celebrarse unilateral, bilateral o multilateralmente (un APA bilateral o multilateral puede ayudar a evitar controversias futuras entre administraciones tributarias). Las cuestiones sobre precios de transferencia se pueden presentar en diferentes niveles. En primer lugar, se pueden discutir entre un contribuyente y la administración tributaria del país de residencia. En segundo lugar, dado que tales cuestiones surgen en las transacciones transfronterizas, éstas pueden ser un tema entre las administraciones tributarias de diferentes jurisdicciones.

38. La base jurídica de los APA unilaterales puede encontrarse en la respectiva legislación fiscal nacional, ya sea en la legislación sobre precios de transferencia, en legislación específica o en normas generales de procedimiento. La base jurídica de los APA bilaterales o multilaterales se puede encontrar en convenios internacionales como los convenios tributarios bilaterales. Por lo general, las disposiciones para implementar el Artículo 25 (Procedimiento de Acuerdo Mutuo) de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE sirven de base para los APA bilaterales. Si bien algunos países consideran que esas disposiciones de los convenios internacionales son fundamento suficiente para un APA bilateral o multilateral, otros países requieren de legislación nacional y de disposiciones internacionales más específicas para llevar a cabo un

9 Véase la sección C.4.4.2.2. (“Acuerdos anticipados de precios”) del Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo (2017), disponible en inglés en <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/Manual-TP-2017.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021.

10 Como se establece en el Capítulo 4 (párr. 23), los casos de precios de transferencia y los casos relacionados con la atribución de beneficios a establecimientos permanentes representaron el 54 por ciento de los casos pendientes de MAP reportados en las estadísticas de MAP correspondientes al año 2019.

acuerdo. Tal y como se explica en el Capítulo 4, uno de los elementos del estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS requiere que “los países que han implantado programas APA bilaterales deberían conceder un efecto retroactivo para los APA en los casos apropiados, sujeto a los plazos aplicables (como la prescripción para la determinación de un impuesto), cuando los hechos y las circunstancias de los ejercicios fiscales anteriores sean iguales, y sujeto a la verificación de dichos hechos y circunstancias en una auditoría”.¹¹ Asimismo, de acuerdo con una de las mejores prácticas incluidas en el informe final sobre la Acción 14, “los países deberían tratar de implementar programas de APA bilaterales”.¹² Las explicaciones incluidas en el informe agregan que esto debe ser llevado a cabo por los países “tan pronto como tengan la capacidad para hacerlo”.¹³ Un APA, tal y como se define y es utilizado por las Naciones Unidas y la OCDE, se basa en el principio de plena competencia (“arm’s length principle”, ALP por sus siglas en inglés).¹⁴

39. Un APA es un acuerdo individual entre sus signatarios. Por lo tanto, normalmente no hay formatos estandarizados. Algunos elementos clave de los APA incluyen: i) las partes del acuerdo, ii) la metodología, iii) el análisis de comparabilidad, iv) los supuestos críticos;¹⁵ y v) la duración/terminación del APA.

11 Véase el elemento 2.7 del estándar mínimo en el Anexo del Capítulo 4.

12 Véase la mejor práctica 4 en el Anexo del Capítulo 4.

13 OCDE (2015), Haciendo más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 - Informe final 2015, Capítulo 1, en la pág. 30, párr. 48.

14 El Principio de plena competencia está incorporado en el Artículo 9(1) de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, según los cuales “Cuando ... dos empresas [asociadas] establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, entonces cualesquiera beneficios, que de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas, pero que por esas condiciones, no le han correspondido, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y ser gravados en consecuencia”.

15 Las suposiciones críticas son un elemento central de un APA, ya que reflejan las suposiciones reales bajo el cual el método aplicado se considera apropiado. Generalmente, un APA se aplica sólo si se cumplen las suposiciones críticas.

Establecimiento de un programa APA

40. Se necesitan compromisos sostenibles y duraderos para lograr los objetivos de un programa de APA, los cuales incluyen evitar futuras controversias y ofrecer un entorno atractivo de gobernanza.

41. Un país que desee establecer un programa de APA debería tener en cuenta los siguientes elementos:

- a) Empleados que tengan habilidades específicas. En particular, los empleados deben tener conocimiento y experiencia en derecho tributario, precios de transferencia y derecho procesal interno. Adicionalmente, las habilidades de comunicación y organización son importantes.
- b) El personal que ejecuta un programa de APA necesita acceso a ciertos recursos, muchos de los cuales son similares a los utilizados por los auditores de precios de transferencia. Lo más importante es que esto probablemente significará el acceso a bases de datos comerciales para permitir un análisis de comparabilidad. Además, los APA bilaterales y multilaterales requerirán reuniones presenciales entre representantes de las administraciones tributarias, lo que significará gastos de viaje y subsistencia. En algunos países, como Canadá, los contribuyentes que soliciten un APA cubren los gastos de viaje de los funcionarios de la administración tributaria durante las negociaciones del APA.
- c) Los siguientes aspectos pueden abordar los obstáculos propios de un uso más amplio de los APA: (i) objetivos de tiempo para cada etapa; (ii) documentación/información más específica; (iii) aumento de los recursos para la administración tributaria; (iv) centrarse en los APA multilaterales, y v) un mayor uso de salvaguardas.¹⁶

16 Como fue sugerido en una presentación sobre los “Acuerdos Anticipados de Precios” en el Foro sobre el Día de la Certeza Tributaria de la Administración Tributaria que se llevó a cabo el 16 de septiembre de 2019 en el Centro de Conferencias de la OCDE (disponible en inglés en <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/presentations-tax-certainty-day-2019.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021, diapositiva 9).

- d) Debe tomarse en consideración cualquier tema colateral, como la aplicación retroactiva del resultado del APA a años fiscales anteriores a aquellos que se cubren en el APA propuesto (véase lo explicado anteriormente), y un acuerdo con el contribuyente sobre el enfoque para resolver esos temas.
- e) A medida que los países en desarrollo adquieren más experiencia con los APA unilaterales, que les proporcionan certeza fiscal, tal vez deseen explorar la opción de realizar APA bilaterales y, eventualmente, APA multilaterales, en la medida en que su red de convenios lo haga posible.

Financiación de un programa de APA

42. Las administraciones tributarias que deseen establecer un programa de APA pueden considerar fuentes alternativas para financiar dicho programa. Por lo general, los gastos de un programa APA se cubren con cargo al presupuesto de esa administración tributaria. Sin embargo, algunos países cobran una cuota a los contribuyentes que hacen uso del programa, lo cual puede ser particularmente atractivo para los países en desarrollo. Dichas cuotas pueden estar estructuradas en diferentes formas: éstas pueden ser cuotas fijas, por hora o escalonadas, o pueden ser cuotas neutrales en relación a los ingresos.

Breve descripción de un programa de APA en un país en desarrollo

43. El Recuadro 5, que describe el programa de APA de Indonesia, ilustra el programa de APA de un país en desarrollo.

Recuadro 5: Programa de APA de Indonesia

Indonesia informó que introdujo un programa de APA en 2010, en virtud del cual se le permite celebrar APA unilaterales y bilaterales. La base jurídica de este programa es el artículo 32A de la Ley No. 7 de 1983 relativa a la Ley del Impuesto sobre la Renta modificada por la Ley No. 36 de 2008 y la disposición relativa al MAP del convenio tributario que corresponda. El artículo 32A estipula que la autoridad competente de Indonesia está autorizada para celebrar acuerdos con los países con los que tiene celebrado un tratado para determinar el precio de transferencia entre las empresas asociadas. De conformidad

con el artículo 58(1) del Reglamento No. 74 (2011), la autoridad competente para tramitar los asuntos de APA es el Director General de Impuestos del Ministerio de Finanzas.

El artículo 58 del Reglamento Gubernamental No. 74/2011 relativo al Procedimiento de Cumplimiento de Derechos y Obligaciones Tributarias también incluye normas relativas al programa de APA de Indonesia. Esta disposición, por ejemplo, estipula que un APA será obligatorio para la administración tributaria y para el contribuyente durante el período durante el cual aplique el APA y que la administración tributaria no puede realizar ajustes en asuntos ya acordados en el APA.

Además de lo anterior, Indonesia emitió el Reglamento No. 7/PMK.03/2015, del 12 de enero de 2015. El artículo 2(2) de este Reglamento establece que los contribuyentes podrán presentar una solicitud de APA, siempre que hayan realizado actividades empresariales en Indonesia durante al menos tres años. En cuanto al período que puede ser cubierto por un APA, el artículo 4 estipula que éste será por un máximo de tres ejercicios fiscales en caso de un APA unilateral y por un máximo de cuatro ejercicios fiscales en el caso de un APA bilateral. Además, este Reglamento contiene información sobre el programa de APA de Indonesia y cómo se aplica ese programa en la práctica. En particular, se trata de información sobre: (i) qué autoridad gubernamental es competente para tramitar las solicitudes de APA, (ii) qué es un APA y cuáles son los requisitos para obtener un APA, (iii) quién los puede solicitar, (iv) qué pasos se deben seguir en el proceso, (v) una lista detallada de la información que debe incluirse en una solicitud de APA, (vi) los plazos para la presentación de una solicitud de APA, (vii) la implementación de un APA y (viii) la posibilidad de renovar un APA.

Además de lo anterior, Indonesia también incluye información sobre su programa APA en la página virtual del Ministerio de Hacienda. Este sitio virtual reproduce la información incluida en el Reglamento No. 7/PMK.03/2015. En él se indica que la información contenida en el sitio virtual debe leerse conjuntamente con el Reglamento No. 7/PMK.03/2015.

Con respecto al momento de la presentación de las solicitudes de

APA, los artículos 6 y 7 del Reglamento de APA requieren que los contribuyentes presenten una solicitud anticipada por escrito para iniciar el proceso, misma que debe presentarse a más tardar seis meses antes del comienzo del ejercicio fiscal cubierto por el APA.

Fuente: OECD (2019), *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Indonesia (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Publicaciones de la OCDE, París, disponible en inglés en https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-indonesia-stage-1_deb42398-en, páginas 19 a 20/párrs. 10 a 14, consultado el 12 de marzo de 2021.

2.3.4 Relación entre el contribuyente y la administración tributaria

2.3.4.1 Cumplimiento cooperativo

Revisión general

44. El cumplimiento cooperativo es una forma en la que las administraciones tributarias pueden desarrollar una estrategia general de cumplimiento que fomente una mayor transparencia y cumplimiento voluntario por parte de los grupos de MNE, y en el proceso, obtener una mayor comprensión sobre cómo los grupos de MNE operan, toman decisiones y gestionan su riesgo fiscal. Este enfoque podría tener el efecto de evitar que surjan controversias entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

45. El cumplimiento cooperativo se refiere a un concepto que se basa en una relación recíproca de confianza y cooperación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Es una relación que favorece la colaboración sobre la confrontación y está centrada más en la confianza mutua que en las obligaciones exigibles, yendo ambas partes más allá de sus obligaciones legales, como, por ejemplo, proporcionando más información.

46. El cumplimiento cooperativo también puede ayudar a los países a crear un clima de cumplimiento tributario que proporcione un entorno más propicio para los negocios.

Relevancia del cumplimiento cooperativo para los países en desarrollo

47. El modelo de cumplimiento cooperativo tiene una serie de características que sugieren que podría desempeñar un papel positivo en la respuesta estratégica de los países en desarrollo para mejorar el cumplimiento fiscal por parte de los contribuyentes y evitar o minimizar las controversias fiscales entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

48. Bajo un enfoque de cumplimiento cooperativo, la administración tributaria puede comprometerse anticipadamente con el contribuyente para discutir las consecuencias fiscales de una transacción o arreglo propuesto. Cuando esto ocurre, las partes podrán identificar si tienen alguna diferencia de opinión sobre las cuestiones fiscales y, por lo tanto, pueden potencialmente resolver esas cuestiones fiscales antes que el contribuyente lleve a cabo la transacción o el acuerdo, o presente su posición. Cuando la administración tributaria y el contribuyente identifican y resuelven sus problemas fiscales antes de que el contribuyente lleve a cabo la transacción o el acuerdo, o la presentación de su posición, el enfoque de cumplimiento cooperativo habrá tenido el efecto de evitar que surjan controversias.

49. El cumplimiento cooperativo ayuda a desarrollar las capacidades de las administraciones tributarias mejorando la sensibilización empresarial y familiarizando a las MNE con las preocupaciones de las administraciones tributarias. Introducir el cumplimiento cooperativo podría mejorar el entendimiento de las administraciones tributarias sobre cómo se conducen los negocios. A las administraciones tributarias que ya han segmentado su población de contribuyentes por tamaño y sector económico, les resultará más fácil implementar el modelo, dado que ya han reconocido las cualidades diferenciadoras de los grandes contribuyentes y de industrias específicas.¹⁷

50. El cumplimiento cooperativo también mejora la transparencia fiscal como resultado de una mayor apertura y capacidad de respuesta que se espera tanto de la administración tributaria como de los

17 Documentos de Políticas del FMI, *Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance*, 2015, pág. 16, disponible en inglés en https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/np/pp/eng/2015/_020215a.ashx, consultado el 12 de marzo de 2021.

grupos de MNE. En algunos países en desarrollo, la falta de transparencia ha tenido un efecto corrosivo en la relación entre el gobierno y las empresas de los contribuyentes, y en el peor de los casos ha facilitado la corrupción y otras disfunciones.¹⁸ Como resultado, el cumplimiento cooperativo puede desempeñar un buen papel en la mejora de la legitimidad de todo el sistema tributario, contribuyendo al cumplimiento tributario y ayudando a eliminar la corrupción. El concepto de cumplimiento cooperativo consagra un conjunto de principios que garantizan que los funcionarios de la administración tributaria que se ocupan de los asuntos de los contribuyentes se ciñan a los principios que sustentan una relación transparente.

51. La aplicación del cumplimiento cooperativo también debería dar lugar a una mejor gestión de los recursos por parte de la administración tributaria, de modo que pueda centrarse en aquellos contribuyentes involucrados en la planificación fiscal agresiva facilitada por la falta de divulgación de información, lo cual es particularmente importante para los países en desarrollo que se enfrentan a dificultades por recursos y capacidades limitadas. Desde la perspectiva de los contribuyentes, el cumplimiento cooperativo debe dar lugar a una mayor proporcionalidad de las acciones emprendidas por parte de la administración tributaria.

El marco de control fiscal como elemento central de la confianza

52. Una característica esencial del modelo de cumplimiento cooperativo es el marco de control fiscal (TCF por sus siglas en inglés) al interior de un grupo de MNE. Esto se entiende como “*la parte del sistema de control interno que garantiza que las declaraciones fiscales y la información presentada por la empresa sean precisas y completas*”.¹⁹ Esto le da legitimidad al programa de cumplimiento cooperativo, brindando una base clara y objetiva sobre la cual la administración tributaria puede basar su decisión de confiar en las declaraciones del contribuyente. El Recuadro 6 incluye una visión general de las características del TCF.

18 Ivar Kolstad, Arne Wiig, y David Aled Williams, *Tackling Corruption in Oil Rich Countries: The Role of Transparency*, Chr. Michelsen Institute, U4 Brief 2008:3, disponible en inglés en <https://www.cmi.no/publications/file/2938-tackling-corruption-in-oil-rich-countries.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021.

19 OECD (2013), *La Relación Cooperativa: Un Marco de Referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>, pág. 64, consultado el 12 de marzo de 2021.

Recuadro 6: Características del TCF utilizado por los grupos de MNE

El TCF normalmente incluye las siguientes características:

- **Estrategia fiscal:** ésta debe establecer los objetivos estratégicos del negocio, el papel de la administración tributaria y su enfoque para asegurar el cumplimiento de la ley. Debe abordar todos los aspectos del negocio en todos los niveles, desde lo estratégico hasta lo operativo. En particular, debe establecer la posición y la inclinación de las empresas para tomar riesgos fiscales. La estrategia debe determinarse a nivel de la Junta Directiva (Junta).
- **Integralidad:** el TCF debe abarcar todas las políticas, procedimientos y procesos que puedan afectar la correcta determinación y reporte de las obligaciones tributarias.
- **Responsabilidad:** el TCF debe ser desarrollado por la alta dirección y aprobado por el Director Financiero o por la Junta. Debe establecer que cualquier estrategia fiscal sea ejecutada por un número suficiente de personas con las habilidades y la experiencia adecuada.
- **Gobernanza:** el TCF debe describir los mecanismos, procesos y relaciones por medio de los cuales se controlan y dirigen los asuntos fiscales. La responsabilidad principal de garantizar que el sistema funcione de conformidad con la declaración proporcionada en el TCF debe recaer sobre la Junta Directiva.
- **Pruebas:** esta característica del TCF se refiere a su mantenimiento y monitoreo. El sistema debe contener herramientas de retroalimentación destinadas a evitar, detectar y corregir errores. Realizar pruebas periódicas al TCF debe permitir evaluar si el sistema es adecuado. El TCF debe ser dinámico, de modo que responda a los cambios en el negocio subyacente y a los problemas que hayan surgido a partir de las pruebas periódicas de la integridad del régimen de control.
- **Garantía:** se ofrece cuando todas las demás características del TCF están plenamente implementadas. Esto es lo que garantiza a todas las partes interesadas, incluida la administración tributaria, que el contribuyente tiene un sistema eficaz que le permite controlar todos los riesgos fiscales y emitir resultados fiscales confiables.

53. Un TCF que tiene todas las características anteriores resulta en una confianza justificada que es fundamental para el modelo de cumplimiento cooperativo. Ésta permite que la administración tributaria se pueda centrar en asegurarse de la integridad de los procesos de control de los grupos de MNE, en lugar de tratar de llevar a cabo su propia verificación periódica de la forma en la que las transacciones individuales han sido registradas en los sistemas contables de los contribuyentes.

Los países en desarrollo tienen diferentes opciones al momento de diseñar un marco jurídico para el cumplimiento cooperativo

54. Aunque los sistemas jurídicos de los países en desarrollo son diferentes, existen algunos principios fundamentales comunes a la mayoría de las jurisdicciones en las que se aplica la supremacía del derecho.²⁰ La supremacía del derecho exige que “todas las personas y autoridades dentro del Estado, ya sean públicas o privadas, deberían estar regidas por, y tener derecho a los beneficios de, las leyes promulgadas pública y prospectivamente y aplicadas públicamente en las cortes”.²¹ Este concepto de la supremacía del derecho implica algunas limitaciones impuestas a los gobiernos y a sus acciones. Entre ellos, dos principios sobresalen: el principio de igualdad jurídica²² y el principio de certeza jurídica.²³

55. Con respecto al principio de igualdad jurídica, puede haber algunas preocupaciones de que el cumplimiento cooperativo viola este principio porque el modelo está diseñado únicamente para un grupo

20 Véase: la Declaración del Secretario General de las Naciones Unidas Ban Ki-moon, *Fundamental Principle of Rule of Law ‘Our Best Hope for Building Peaceful, Prosperous Societies’*, SG/SM/13505-GA/11070-L/3171, 11 de abril de 2011, disponible en inglés en <http://www.un.org/press/en/2011/sgsm13505.doc.htm> (consultado el 12 de marzo de 2021).

21 Lord Bingham, “The Rule of Law”, *Cambridge Law Journal*, Vol. 66, No. 1, Mar. 2007, págs. 67-85, párr. 69.

22 Hans Gribnau ed., “Introduction”, en *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation: The Struggle for Equality in European Tax Law*, Kluwer Law International, Países Bajos, 2003, pág. 1.

23 Hans Gribnau, “Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands – Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study”, *Utrecht Law Review*, Vol. 9, No. 2, marzo de 2013, págs. 52-74, párr. 53.

selecto de los contribuyentes más grandes.²⁴ Sin embargo, al examinar más de cerca el modelo de cumplimiento cooperativo, se observa que éste se refiere a contribuyentes que se encuentran en circunstancias diferentes a la mayoría de los contribuyentes, debido al tamaño y la complejidad de sus asuntos fiscales. A menudo ocurre que los contribuyentes más grandes están sujetos a obligaciones fiscales adicionales de reportes de impuestos y de cumplimiento, siendo un buen ejemplo de ello la documentación relacionada con los precios de transferencia. Además, el modelo y sus beneficios se justifican como parte integral de un enfoque basado en el riesgo para gestionar el cumplimiento tributario. También podrían plantearse algunas preguntas sobre los programas que otorgan beneficios que van más allá de una mayor certeza fiscal y la reducción de los costos de cumplimiento asociados con el cumplimiento cooperativo. Sin embargo, incluso en estos casos, estos programas deberían estar justificados por referencia a una mejora en el cumplimiento tributario del contribuyente y a las mejoras generales en la gestión del riesgo del cumplimiento tributario.

*Probables beneficios de los programas de cumplimiento cooperativo*²⁵

56. Desde la perspectiva de los gobiernos se ha argumentado que los programas de cumplimiento cooperativo podrían tener los siguientes beneficios:

- **Mejorar el cumplimiento tributario:** el cumplimiento cooperativo facilita el cumplimiento al ofrecer asesoría oportuna en temas tributarios. Afecta el comportamiento de un amplio grupo de contribuyentes para los que la prevención de controversias fiscales es un beneficio tangible del programa.
- **Asegurar la base de ingresos:** como resultado de un mejor cumplimiento tributario, los impuestos pagados voluntariamente aumentarán al largo plazo. A corto plazo, el llegar a un acuerdo

24 OECD (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, París, <https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>, consultado el 12 de marzo de 2021, págs. 49-53.

25 Véase OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing, disponible en inglés en https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/measures-of-tax-compliance-outcomes_9789264223233-en.

sobre problemas pendientes, lo cual es el primer paso para establecer la nueva relación, puede generar un rendimiento inmediato.

- **Mejorar la gestión de riesgos de cumplimiento:** como parte de una estrategia de cumplimiento basada en el riesgo, el cumplimiento cooperativo ayuda a la administración tributaria a asignar recursos para enfocarse en contribuyentes de alto riesgo.
- **Ahorrar recursos reduciendo el ámbito de las auditorías:** como resultado de la transparencia y la divulgación completa, la administración tributaria puede lograr una mejor comprensión de los problemas actuales que afectan al contribuyente y, por lo tanto, podría reducir el ámbito de las auditorías.
- **Mejorar las capacidades:** con el cumplimiento cooperativo, la administración tributaria puede mejorar su sensibilización sobre el sector comercial, desarrollar una mejor comprensión de cómo los grupos de MNE manejan su negocio, incluyendo sus sistemas de control, que aseguran que sus cuentas y declaraciones sean precisas.

57. Desde la perspectiva de las empresas de los contribuyentes se ha argumentado que los programas de cumplimiento cooperativo podrían tener los siguientes beneficios:

- **Evitar o minimizar las controversias fiscales:** el cumplimiento cooperativo ofrece una plataforma para discutir cualquier problema tributario con la administración tributaria y puede reducir sustancialmente el riesgo de una controversia.
- **Una mejor y más fácil gestión del riesgo fiscal:** los problemas tributarios se integran de mejor forma en los procesos del contribuyente y están respaldados por un TCF.
- **Menores costos de cumplimiento:** el contribuyente está menos expuesto a sanciones administrativas, puede presentar y liquidar las declaraciones de impuestos más rápidamente y puede necesitar menos asistencia de intermediarios fiscales (como abogados, contadores y otros profesionales de impuestos). Además, el número de controversias que implican costos adicionales debería ser menor.
- **Responsabilidad social corporativa:** los contribuyentes pueden beneficiarse de una mejor reputación. Las partes interesadas de

los grupos de MNE percibirán a la empresa como más confiable y como un buen ciudadano corporativo. Los accionistas y los inversionistas institucionales tendrán una mayor confianza en los rendimientos de las inversiones.

- **Un mejor clima para la inversión:** una mejor relación entre los grandes contribuyentes y la administración tributaria fomentará la inversión extranjera directa, ya que los grupos de MNE pueden obtener certidumbre sobre el tratamiento fiscal de sus inversiones.

Países en desarrollo que están tomando los primeros pasos para constituir programas de cumplimiento cooperativo

58. Aunque hasta la fecha, los programas de cumplimiento cooperativo se han implementado principalmente en países desarrollados, varios países emergentes y en desarrollo (como por ejemplo Chile, Ghana, Malasia, Nigeria, Sudáfrica y Zambia) están explorando este concepto.²⁶ El Recuadro 7 describe la experiencia de Brasil en la adopción de los primeros pasos hacia un programa de cumplimiento cooperativo.

Recuadro 7: Programa de Incentivos al Cumplimiento Tributario (Pro-Conformidad) – Brasil

En 2018, la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB por sus siglas en portugués) inició una consulta pública sobre un proyecto de ordenanza que establece el Programa de Incentivos al Cumplimiento Tributario (Pro-Conformidad). La propuesta se inspiró en las buenas prácticas adoptadas por otras administraciones tributarias, siguiendo un modelo mundialmente reconocido de favorecer las prácticas de cumplimiento tributario. Este proyecto de ordenanza ha recibido varias sugerencias de diferentes sectores en Brasil.

El objetivo de la RFB es crear condiciones más favorables para los contribuyentes que tienen una buena relación con la administración tributaria, facilitando el cumplimiento de sus obligaciones y

26 Véase el Global Tax Policy Center, Institute for Austrian and International Tax Law, WU (Universidad de Economía y Negocios de Viena), disponible en inglés en *Cooperative Compliance Pilot Programmes*, consultado el 12 de marzo de 2021.

brindándoles un servicio eficiente y ágil cuando así lo soliciten. El contribuyente en cumplimiento tendrá prioridad en sus reclamaciones (por ejemplo, en las devoluciones de impuestos) y será notificado previamente de los asuntos pendientes, con el objetivo de lograr una autorregulación.

Como paso anterior a la implementación del programa, la RFB evaluará la elegibilidad de los contribuyentes teniendo en cuenta los siguientes cuatro criterios:

1. Estado de registro compatible con las actividades de la empresa.
2. Cumplimiento en la información proporcionada a la RFB mediante declaraciones y contabilidad.
3. La puntualidad en la presentación de declaraciones y contabilidad.
4. Cumplimiento en el pago de los impuestos adeudados

Directrices para la creación de estudios piloto en los países que deseen establecer un programa de cumplimiento cooperativo

59. Los países que deseen establecer un programa de cumplimiento cooperativo pueden desear considerar inicialmente la posibilidad de establecer un estudio piloto para probar la forma en la que un programa de este tipo puede operar en su entorno político, jurídico y administrativo. El Recuadro 8 establece cierta orientación que podría ayudarles.

Recuadro 8: Métodos para abordar la implementación de un estudio piloto para un programa de cumplimiento cooperativo

Un acuerdo por escrito debería ser base suficiente para la necesaria cooperación entre la administración tributaria y el contribuyente durante la fase piloto, aunque en esta etapa, algunos países pueden preferir desarrollar un marco jurídico. Si el programa piloto tiene

éxito, la necesidad y la ocasión para cambios legislativos pueden considerarse más adelante.

Lo ideal sería que el piloto involucrara a contribuyentes que sean razonablemente representativos del tipo de contribuyente que es probable que participe en el programa completamente desarrollado y que hayan demostrado por su comportamiento pasado que están dispuestos a ser transparentes.

Los grandes contribuyentes empresariales en los países en desarrollo son, comúnmente, subsidiarias de una empresa matriz ubicada en el extranjero. Por lo tanto, es importante que el grupo en su conjunto esté comprometido a participar en el piloto. El acceso oportuno a los datos pertinentes que se encuentren en la sede extranjera y a los principales responsables de la toma de decisiones debe ser una parte esencial de la divulgación que se espera del contribuyente.

Tanto el contribuyente como la administración tributaria deben reconocer la importancia central del TCF (véase el Recuadro 6).

El contar con un acuerdo sobre las medidas de evaluación constituye un aspecto importante del diseño del programa piloto. El programa piloto debe ser evaluado desde la perspectiva de la administración tributaria, de los contribuyentes y también de la comunidad en general. Las posibles medidas de éxito podrían incluir: una mayor confianza en la administración tributaria, una mayor velocidad de intercambio de información, interacciones cordiales y una mayor recaudación de impuestos. El acuerdo sobre un conjunto de indicadores que evalúan el programa requiere que determinados datos estén preparados. Los indicadores, cuantitativos y cualitativos, deben basarse en información accesible a las administraciones tributarias. Será importante establecer un punto de partida del rendimiento actual con respecto al cual se pueda medir el progreso a medida que se desarrolla el programa piloto.

2.3.4.2 Gerente de relaciones²⁷

60. El nombramiento de un único punto de contacto o de un gerente de relaciones entre la administración tributaria y el contribuyente, que sea responsable de la relación global de la administración tributaria con el contribuyente, podría tener por efecto el evitar que surjan controversias.²⁸ Este enfoque puede ser particularmente útil para los grandes contribuyentes e individuos con un patrimonio neto alto.

61. Bajo dicho enfoque, existe un diálogo continuo y transparente entre la administración tributaria y el contribuyente. Esto puede incluir debates estructurados y planeados, como una evaluación anual formal del riesgo, así como debates *ad hoc* sobre cuestiones particulares a medida que se presentan. El contribuyente tiene la posibilidad de discutir con su gerente de relaciones una transacción o arreglo propuesto y el análisis de las consecuencias fiscales, ya sea en la revisión anual, o en un momento en que el contribuyente busque certeza sobre su tratamiento fiscal. La administración tributaria realizará entonces comentarios sobre esas consecuencias. El gerente de relaciones no hace comentarios sobre esas consecuencias de manera independiente a la administración tributaria. Cualquier diferencia de opinión puede ser discutida, y por lo tanto potencialmente resuelta, incluso por medio de una resolución fiscal, si es posible y si es necesario, antes de que el contribuyente siga adelante con la transacción y/o antes de que el contribuyente esté obligado a presentar una declaración con su posición para el período pertinente. Por lo tanto, uno de los objetivos de este enfoque es resolver cualquier problema antes de que surja una controversia.

62. El desarrollo de una relación entre una administración tributaria y el contribuyente fomenta mayor confianza y transparencia si los acuerdos se abordan correctamente. Esta relación funciona en beneficio de ambas partes. Cuando el contribuyente y la administración tributaria llegan a un acuerdo sobre el tratamiento fiscal de una transacción o arreglo propuesto, el contribuyente tiene la certeza del tratamiento fiscal de esa transacción o arreglo antes de que llegue a

27 En esta sección se analiza el gerente de relaciones, independientemente de si ese gerente de relaciones forma parte o no de un programa de cumplimiento cooperativo entre el contribuyente y la administración tributaria, como fue descrito anteriormente en la sección 2.3.4.1.

28 Este enfoque se ha implementado, por ejemplo, en el Reino Unido, Bélgica, Australia e Irlanda.

una posición para efectos de la declaración, lo que evita que surja una controversia. Sin embargo, cuando no se alcance dicho acuerdo, el contribuyente tiene un entendimiento de la posición de la administración tributaria, incluyendo la probabilidad de que su posición para la declaración dé lugar a una controversia.

63. Desde el punto de vista de la administración tributaria, el desarrollo de tal relación con el contribuyente dará lugar a una comprensión más profunda del modelo de negocio y del entorno operativo del contribuyente y de cómo éstos y otros factores comerciales repercuten en la posición fiscal del contribuyente. Esto proveerá información para comprender las necesidades particulares del contribuyente y sobre cómo se comporta, incluso en referencia a su enfoque para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ésta puede ser una manera eficaz de evitar controversias basadas en la comprensión de las motivaciones para llevar a cabo arreglos particulares. También permite a una administración tributaria identificar los riesgos fiscales en una etapa temprana y, por lo tanto, probablemente permitir la resolución de cualquier problema antes de que resulte en una controversia.

64. El Recuadro 9 describe el Programa de Gerentes de Relaciones con los Clientes proporcionado por la Administración Tributaria de Jamaica.

Recuadro 9: Programa de Gerente de Relaciones con el Cliente - Administración Tributaria de Jamaica

Oficina de Grandes Contribuyentes

La Administración Tributaria de Jamaica (TAJ por sus siglas en inglés) abrió la Oficina de Grandes Contribuyentes (LTO por sus siglas en inglés) en abril de 2009. La LTO se creó dando seguimiento al compromiso del Gobierno de Jamaica de prestar servicios de la más alta calidad, accesibilidad, conveniencia y capacidad de respuesta a los contribuyentes o clientes que aportaban una parte significativa de los ingresos del país. La LTO permite a los administradores de impuestos, a través de sus Gerentes de Relaciones con el Cliente (CRM por sus siglas en inglés), interactuar con los clientes y satisfacer sus necesidades de una manera más proactiva y sistemática con el fin de mejorar la prestación de servicios y fomentar un mayor cumplimiento, y por lo tanto puede ser eficaz para la prevención de controversias.

Clientes

La LTO atiende a los contribuyentes que tienen ventas totales o una facturación de negocios de más de \$500 millones de dólares jamaíquinos (aproximadamente \$3,7 millones de dólares) o que contribuyen con ingresos fiscales superiores a los \$50 millones anuales por razón de cualquiera de los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta Corporativa, Pago a Medida que se Generan las Ganancias (“Pay-As-You-Earn” por su término en inglés), Impuesto General sobre el Consumo e Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (“Stamp Duty” por su término en inglés).

Estos contribuyentes representan el 3% de la población que paga impuestos y aportan el 80% de los ingresos fiscales. Por lo general, estos clientes tienen operaciones altamente sofisticadas y generalmente están involucrados en transacciones comerciales complejas nacionales e internacionales.

Gestión de Relaciones con el Cliente

La Gestión de Relaciones con el Cliente implica entender al cliente, entender los objetivos de la TAJ y mejorar continuamente la calidad del servicio. Cuando esto se hace de una forma satisfactoria, el resultado debería ser el poder mantener un entorno enriquecedor donde los clientes sientan que sus necesidades son atendidas.

Las funciones de la Gestión de Relaciones con el Cliente en la TAJ se llevan a cabo por los CRM que actúan bajo la supervisión del Director de Gestión de Relaciones con el Cliente (Director).

Papel del Director

El Director de Gestión de Relaciones con el Cliente es responsable de planificar, organizar, dirigir, coordinar y supervisar las actividades de los CRM. Entre las funciones del Director se encuentran las siguientes:

- Asegurarse que todos los CRM adopten y cumplan con las políticas de la LTO.
- Identificar las necesidades de capacitación de los CRM en leyes tributarias y en otras leyes y prácticas pertinentes.

- Ayudar a los CRM a satisfacer las necesidades de los clientes, en particular cuando se trata de problemas tributarios complejos.
- Ayudar a los CRM en la realización de talleres y seminarios dirigidos a los clientes.
- Establecer protocolos entre los CRM y otras unidades internas de la TAJ, así como otras partes externas interesadas, tales como, otros organismos gubernamentales y los diversos organismos del sector privado.
- Realizar revisiones periódicas de estrategias y protocolos.
- Asegurarse que los CRM tengan una capacitación continua.

Papel del CRM

El CRM es el principal punto de contacto entre el cliente y la TAJ, y provee un servicio personalizado al cliente. Esto requiere que el CRM tenga un entendimiento adecuado del entorno empresarial y un conocimiento práctico del *modus operandi* del cliente.

Profesionalmente, los CRM están obligados a poseer al menos un primer grado en contabilidad, ACCA nivel 2 u otras calificaciones profesionales equivalentes de una universidad reconocida. También se les exige que tengan al menos cuatro años de experiencia laboral y deben demostrar conocimiento de las leyes tributarias y habilidades en la comunicación de temas técnicos complejos.

Las obligaciones y funciones de los CRM abarcan dos grandes áreas: gestionar la interfaz entre la TAJ y el cliente, y la investigación y difusión de información.

1. Gestionar la interfaz entre la TAJ y el cliente para evitar o minimizar controversias y evitar malentendidos. Esta función incluye las siguientes actividades:
 - Establecer y mantener protocolos para la relación entre la TAJ y el cliente.
 - Consultar sobre temas fiscales complejos con el personal jurídico y técnico interno, con el fin de llegar a un consenso sobre la respuesta de la TAJ a las preocupaciones del cliente.

- Facilitar el flujo de documentos y pagos entre el cliente y la TAJ.
 - Facilitar el proceso de reembolso, así como la emisión oportuna de documentos como el Certificado de Cumplimiento Tributario.
 - Asegurar que se concilien y actualicen las cuentas de los clientes y que éstos reciban actualizaciones oportunas sobre sus cuentas.
 - Facilitar las transacciones electrónicas y los pagos bancarios directos.
 - Garantizar respuestas oportunas y profesionales a las quejas, preguntas y solicitudes de los clientes, manteniéndolos informados sobre el progreso de las consultas y el cronograma para la resolución de los problemas.
 - Hacer llamadas de cortesía a los clientes.
2. Realizar investigaciones y difusión de información. Esta función incluye las siguientes actividades:
- Realizar investigaciones continuas con el fin de entender la naturaleza, características y operaciones del negocio del cliente asignado.
 - Consultar con especialistas de la industria para garantizar una comprensión completa de las complejidades asociadas con la industria del cliente.
 - La realización de seminarios y talleres dirigidos a informar a los clientes sobre los cambios en los asuntos fiscales nacionales e internacionales, así como solicitar la retroalimentación de los clientes.
 - Ser el enlace con los miembros del personal jurídico y otros miembros del personal técnico, quienes ayudan con las presentaciones en los diversos talleres y seminarios.
 - Dar seguimiento, mantenimiento y efectuar el análisis de datos estadísticos asociados al negocio del cliente asignado.

2.3.5 Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento

65. El Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento (ICAP por sus siglas en inglés)²⁹ ofrece un enfoque multilateral de certeza fiscal anticipada para grupos elegibles de MNE, lo que podría tener el efecto de evitar que surjan controversias entre esos grupos de MNE y las administraciones tributarias.

66. El ICAP es un programa voluntario para un proceso multilateral cooperativo de evaluación y certidumbre respecto al riesgo. Se puso en marcha en enero de 2018 como un programa piloto con sólo ocho países participantes y cinco grupos de MNE. Con base en los comentarios recibidos del programa piloto inicial, el ICAP 2.0 (la segunda versión del programa) fue anunciado en marzo de 2019 y en éste participaron 19 países. Después de los dos pilotos, el ICAP ahora se ejecuta como un programa completo, abierto a todas las administraciones tributarias que son miembros del FTA. En febrero de 2021, el FTA publicó un manual sobre el ICAP que contiene información sobre el proceso del ICAP, reflejando la experiencia y retroalimentación de las administraciones tributarias y de los grupos de MNE que participaron en los dos pilotos.³⁰ El ICAP está diseñado para ser un enfoque eficiente, eficaz y coordinado para ofrecer a los grupos de MNE, que están dispuestos a participar de forma activa, abierta y totalmente transparente, con una mayor certeza fiscal con respecto a algunas de sus actividades y transacciones. El ICAP no proporciona a un grupo de MNE la certeza jurídica de otros enfoques como, por ejemplo, un APA. Sin embargo, sí proporciona tranquilidad y seguridad al grupo de MNE, cuando las administraciones tributarias participantes que emprenden la evaluación del riesgo del grupo de MNE consideran que determinado tema tratado representa un riesgo fiscal bajo o nulo. En este caso, las administraciones tributarias participantes emitirán cada una de ellas una carta de garantía en la que se establecen estos hallazgos, cuyo formulario variará según la jurisdicción. Cuando se identifica que un área requiere más atención, el trabajo realizado en el ICAP puede mejorar la eficiencia de las medidas adoptadas fuera del programa, de ser necesario.

29 <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>, consultado el 12 de marzo de 2021.

30 Foro sobre Administración Tributaria, *International Compliance Assurance Programme - Handbook for Tax Administrations and MNE Groups*, Capítulo 1, pie de página 19.

67. Dado que el ICAP todavía se encuentra en una etapa prematura, existe un registro limitado de seguimiento para poder ofrecer orientación a los países que están considerando participar en este programa. Además, la participación en el ICAP es extremadamente intensiva en cuanto a los recursos necesarios, tanto para las administraciones tributarias como para los grupos de MNE.

2.3.6 Auditorías conjuntas

68. En 2010, el FTA introdujo las “auditorías conjuntas” como una nueva forma de acción coordinada por parte de las administraciones tributarias.³¹ Las auditorías conjuntas se describen de la siguiente manera:³²

dos o más países se unen para formar un solo equipo de auditoría para fiscalizar una(s) cuestión(es)/transacción(es) de uno o más sujetos pasivos relacionados (tanto personas jurídicas, como personas físicas), con actividades empresariales transfronterizas, quizás incluyendo transacciones transfronterizas que involucran sociedades filiales relacionadas, constituidas en los países participantes, y en las que los países tienen un interés común o complementario; en la cual, el contribuyente realiza presentaciones y comparte información con los países de forma simultánea, y en el equipo se incluyen representantes de la Autoridad Competente de cada país.

69. Las auditorías conjuntas pueden ser pertinentes cuando los países tienen un interés común o complementario en los asuntos fiscales de uno o más contribuyentes relacionados. Dado el gasto general asociado con las auditorías conjuntas, se trata de un enfoque que puede ser más adecuado para casos grandes y complejos y, desde la perspectiva de los países en desarrollo, cuando éstos tengan la capacidad de participar en estas complejas auditorías. También pueden tener su mayor utilidad cuando una auditoría nacional no permite al auditor obtener una imagen completa de la responsabilidad fiscal de un contribuyente en relación con alguna parte de sus operaciones o con alguna transacción específica. Las auditorías de precios de transferencia son un ejemplo de las auditorías en las que la información disponible en la jurisdicción no siempre muestra el panorama completo.

31 Foro sobre Administración Tributaria, *Joint Audit Report*, OECD, 2010, disponible en inglés en <https://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021.

32 *Ibid.*, pág. 7, párr 7.

70. Las auditorías conjuntas deben diferenciarse de las auditorías simultáneas. Una auditoría simultánea es “un acuerdo entre dos o más países para fiscalizar de una manera simultánea e independiente, cada uno en su territorio, las cuestiones fiscales de los contribuyentes (o de un contribuyente) en el que ambos tienen un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que puedan obtener”.³³ Estas auditorías “garantizan altos niveles de eficacia respecto al intercambio de información entre administraciones tributarias y permiten una revisión integral de todas las actividades empresariales relevantes”.³⁴ Esto puede ayudar a evitar la doble tributación y, por lo tanto, evitar que surjan controversias.

71. El término “auditorías conjuntas” no es un término jurídico definido. Desde una perspectiva práctica, la mayoría de las auditorías conjuntas observadas hasta ahora son auditorías en las que dos o más administraciones tributarias trabajan juntas y forman un equipo altamente integrado que interactúa juntamente con el contribuyente. Si los países desean llevar a cabo una auditoría conjunta, deben determinar el marco jurídico en el que cooperarán.³⁵ La base para llevar a cabo dicha cooperación se encuentra en los convenios tributarios bilaterales y multilaterales y en otros instrumentos que prevén diversos grados de asistencia mutua. Los aspectos procedimentales de la cooperación durante la auditoría (por ejemplo, aquellos relacionados con la presencia física y el posible ejercicio de la autoridad legal por parte de funcionarios de otro país) no están especificados por estos instrumentos y, por lo tanto, se rigen por la legislación nacional de los países participantes. Sin embargo, es posible que los países celebren un acuerdo de trabajo que identifique problemas jurídicos y determine estrategias de mitigación. Esto podría hacerse en forma de un Memorandum de Entendimiento.

33 OECD (2006), *Manual para la Aplicación de las Disposiciones Relativas al Intercambio de Información con Fines Tributarios - Módulo 5 - Las Fiscalizaciones o Comprobaciones Simultáneas*, disponible en inglés en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814482.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021, pág. 4, párr. 5.

34 *Ibid.*, párr. 6.

35 Para ver un análisis del marco jurídico para las auditorías conjuntas, véase OCDE (2019), *Joint Audit 2019 - Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration*, OECD Publishing, París, disponible en inglés en <https://doi.org/10.1787/17b-fa30d-en>, consultado el 12 de marzo de 2021, Capítulo 4.

72. Las auditorías conjuntas pueden brindar certeza fiscal y, por lo tanto, podrían ser eficaces para evitar que surjan controversias entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. Esto se debe a que las auditorías conjuntas pueden dar lugar a una resolución de problemas más rápida, una búsqueda de hechos más simplificada y un cumplimiento más eficaz. Las auditorías conjuntas también pueden tener el potencial de acortar los procesos de revisión y reducir los costos, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes.

73. Entre los beneficios adicionales de las auditorías conjuntas, figuran: reducir la carga de los contribuyentes causada por tener a varios países realizando auditorías con intereses o transacciones similares, mejorar la sensibilización de los funcionarios fiscales respecto a las oportunidades disponibles para hacer frente a los riesgos fiscales internacionales, ayudar a la obtención de un entendimiento de las diferencias en la legislación y los procedimientos, y cuando sea necesario, acelerar el MAP al involucrar a las autoridades competentes en una etapa temprana en los casos donde exista doble tributación, y para todos los países participantes, al lograr un acuerdo conjunto/mutuo en el resultado de la auditoría, el poder evitar la doble tributación.

74. Según el informe de Auditoría Conjunta de 2019,³⁶ las auditorías conjuntas pueden ser beneficiosas para los países en desarrollo, ya que ayudan a desarrollar la capacidad en cuestiones fiscales internacionales, incluyendo en temas de precios de transferencia:

- a) Las administraciones tributarias menos experimentadas pueden obtener una mejor comprensión de las herramientas y enfoques utilizados por las jurisdicciones más avanzadas en las auditorías fiscales y en la selección de casos, incluyendo el uso de Informes CbC y de otras herramientas para la evaluación de riesgos.
- b) Estas administraciones también pueden obtener beneficios de la experiencia de auditores experimentados en la detección de problemas y el desarrollo del caso, a través del involucramiento de los contribuyentes y la resolución del tema controvertido.
- c) Las auditorías conjuntas también garantizan que no haya asimetría en la información entre las administraciones tributarias, ya que, por definición, el compromiso es conjunto.

36 *Ibíd.*, Capítulo 6.

Esto significa que los representantes de jurisdicciones menos experimentadas no sólo interactuarán con la función fiscal local del contribuyente, sino que podrían estar presentes en la auditoría fiscal, por ejemplo, en las sedes centrales de los grupos de MNE.

2.3.7 Revisión independiente de la declaración de la posición de auditoría

75. Una revisión independiente de la declaración de la posición de auditoría (la revisión independiente) es un procedimiento proporcionado por una administración tributaria durante una auditoría, que podría funcionar como un mecanismo de prevención de controversias. Esto ocurriría cuando el resultado del procedimiento de revisión independiente llevado a cabo durante la fase de auditoría tuviera por efecto impedir que surgiera una controversia, es decir, que la auditoría no diera lugar a que la administración tributaria emitiera una determinación o redeterminación del impuesto sobre la renta adicional a cargo del contribuyente, misma que sería objetada por el contribuyente.

76. El objetivo general del procedimiento de revisión independiente es permitir que los contribuyentes elegibles, que no estén de acuerdo con la declaración de la posición de la auditoría, soliciten una revisión de los méritos técnicos de su caso por parte de un funcionario de la administración tributaria que trabaje de forma independiente y separada de la función de auditoría, antes de la finalización de la posición de auditoría de la administración tributaria. Después de dicha revisión, el funcionario de revisión independiente hará recomendaciones, que pueden o no ser vinculantes para el contribuyente y para el equipo de auditoría, sobre lo que este funcionario considera que es la mejor posición sobre los temas controvertidos. El Recuadro 10 describe el procedimiento de revisión independiente que proporciona la Oficina Australiana de Impuestos.

Recuadro 10: Revisión independiente de la declaración de la posición de auditoría – Oficina Australiana de Impuestos

Procedimiento de revisión independiente

De conformidad con el marco del procedimiento de revisión independiente, el funcionario de revisión independiente examinará los hechos, las pruebas y los argumentos que se han planteado durante la auditoría que son pertinentes para las cuestiones controvertidas

entre el contribuyente y la administración tributaria, como se identifican en la solicitud del contribuyente, y facilitará una discusión del caso entre las partes para aclarar las cuestiones, a fin de formular recomendaciones sobre lo que el funcionario considera que es la mejor posición sobre esas cuestiones.

Un aspecto crítico del procedimiento de revisión independiente es la discusión del caso, que es una reunión informal a la que asisten el contribuyente, el equipo de auditoría y el funcionario de revisión independiente. El propósito de la discusión del caso es que el contribuyente y el equipo de auditoría se reúnan con el funcionario de revisión independiente para discutir y aclarar las cuestiones de hecho y legales de desacuerdo planteadas en la auditoría, en beneficio de la revisión. Aunque el funcionario independiente de revisión facilitará la discusión del caso, éste no presentará observaciones, recomendaciones o conclusiones preliminares durante la discusión del caso.

Resultado del procedimiento de revisión independiente

El resultado del procedimiento de revisión independiente será en forma de recomendaciones que contengan las razones de las conclusiones hechas por el funcionario encargado de la revisión independiente al contribuyente y al equipo de auditoría sobre lo que el funcionario considera que es la mejor posición respecto de las cuestiones controvertidas planteadas en la declaración de la posición de auditoría. En Australia, toda vez que las recomendaciones del revisor independiente son vinculantes, el equipo de auditoría completará la auditoría de conformidad con las recomendaciones.

Si el funcionario de la revisión independiente está de acuerdo con la declaración de la posición de la auditoría, los auditores completarán la auditoría de acuerdo con las recomendaciones que resultarán en que la administración tributaria emita una determinación o redeterminación de un impuesto adicional sobre la renta a cargo del contribuyente. Aunque el procedimiento de revisión independiente no impedirá que surja una controversia en esa etapa, las recomendaciones del funcionario proporcionarán al contribuyente una mayor claridad y comprensión de las posiciones iniciales tomadas en la auditoría.

En cambio, si el funcionario independiente de revisión no está de acuerdo con la declaración de la posición de auditoría, el asunto se

elevará al Asesor Fiscal en Jefe, si está relacionado con la interpretación de una cuestión crítica del orden jurídico que tenga implicaciones estratégicas o políticas más amplias. El Asesor Fiscal en Jefe sería el árbitro final sobre cuál es la mejor opinión dadas las circunstancias. Si el Asesor Fiscal en Jefe está de acuerdo con las recomendaciones del revisor independiente, las posiciones iniciales del auditor se modificarán de conformidad con la revisión independiente. En estas circunstancias, el resultado del procedimiento de revisión independiente impedirá que surja una controversia.

Sin embargo, si el Asesor Fiscal en Jefe no está de acuerdo con las recomendaciones del revisor independiente, el resultado del procedimiento de revisión independiente no impedirá que surja una controversia, pero proporcionará al contribuyente mayor claridad y comprensión de las posiciones iniciales del auditor.

77. Los países interesados en establecer un procedimiento de revisión independiente en su administración tributaria deberían considerar la creación de una división que trabaje de manera independiente y separada de la función de auditoría. Además, como tal división se dedicaría a facilitar la pronta resolución de cuestiones de hecho y jurídicas de desacuerdos entre el contribuyente y la administración tributaria durante la etapa de auditoría, ésta debería contar con funcionarios que tengan un nivel adecuado de experiencia en cuestiones fiscales sustantivas, lo que permitirá que dichos funcionarios lleven a cabo una revisión plena y completa de las posiciones iniciales de auditoría.

78. Cuando una administración tributaria desea establecer dicho mecanismo de prevención de controversias para sus contribuyentes, debe tener en cuenta sus recursos financieros y humanos, que a menudo son limitados. Como tal, una división dedicada a la resolución de desacuerdos sobre los hechos legales y fácticos entre los contribuyentes y la administración tributaria durante la etapa de auditoría, con el fin de evitar controversias que surjan al ofrecer un servicio como el de una revisión independiente, puede tener un número pequeño de empleados. En tales casos, la administración tributaria puede necesitar limitar el número y la naturaleza de los casos que puedan ser elegibles para una revisión independiente. Por ejemplo, puede ser más eficaz ofrecer acceso al procedimiento de revisión independiente únicamente para las auditorías de los grandes contribuyentes, por ejemplo, aquellos con una facturación anual superior a una cantidad determinada.

2.3.8 *Mediación durante la auditoría fiscal*

79. La mediación es una forma de proceso relacionado con la asistencia que implica el uso de un mediador o facilitador para ayudar a dos partes con la resolución de su posible controversia. Este proceso de mediación se puede llevar a cabo durante la etapa de auditoría para ayudar al contribuyente y a los funcionarios de la administración tributaria designados al caso, a identificar las cuestiones controvertidas y las opciones para una resolución, y para evaluar esas opciones en un intento de llegar a un acuerdo.

80. Esta sección examina dos tipos diferentes de procesos de mediación que pueden llevarse a cabo durante la fase de auditoría. La diferencia entre estos dos tipos depende principalmente de quién actúa como mediador. La “facilitación interna” involucra a un funcionario imparcial de la administración tributaria que actúa como facilitador, mientras que el mediador en la “mediación independiente” es un organismo independiente.

Facilitación interna para individuos y pequeñas empresas

81. La facilitación interna es un proceso de mediación voluntaria ofrecido por una administración tributaria generalmente durante la etapa de auditoría a personas físicas o a pequeñas empresas con cuestiones controvertidas menos complejas con la administración tributaria.³⁷ Dado que este proceso de mediación se realiza durante la fase de auditoría, cuando la mediación resulte en la resolución de las cuestiones controvertidas entre el contribuyente y la administración tributaria, ésta tendrá el efecto de impedir que se presente una controversia.

82. El proceso de facilitación interna implica a un funcionario imparcial de la administración tributaria capacitado profesionalmente en mediación facilitadora y que no tiene conocimientos previos ni participación en el caso, actuando como facilitador para ayudar al contribuyente y a los funcionarios de la administración tributaria asignados al caso, a identificar las cuestiones controvertidas y las opciones para

37 Este proceso de mediación se puede ofrecer en cualquier etapa desde la auditoría hasta, e incluyendo, la etapa de litigio. Cuando este proceso ocurra después de la conclusión de la auditoría que tenga como resultado que la administración tributaria emita una determinación o redeterminación de un impuesto sobre la renta adicional a cargo del contribuyente, este proceso corresponde al mecanismo de resolución de controversias descrito como mediación administrativa analizado en el Capítulo 3, sección 3.4.2.

una resolución, y a evaluar las opciones en un intento de llegar a una resolución.

83. El proceso de facilitación interna puede ser solicitado por el contribuyente, su representante o por los funcionarios de la administración tributaria asignados al caso. En algunos países (por ejemplo, el Reino Unido), la administración tributaria tiene una facultad discrecional para aceptar tal solicitud. Cuando la solicitud se acepta, el facilitador se pondrá en contacto con las partes para brindarles un esquema del proceso, incluyendo lo que se espera de ellas. Para que el proceso de facilitación interna sea eficaz como mecanismo de prevención de controversias, el contribuyente debe prepararse para la reunión de facilitación, incluyendo el asegurarse de que todas las personas pertinentes participen o que estén asequibles de forma directa y que estas personas estén autorizadas para discutir y resolver los temas controvertidos.

84. El facilitador comenzará la reunión de facilitación esbozando la estructura de la reunión y las expectativas mutuas de las partes. El facilitador invitará a las partes a que expongan su punto de vista sobre los hechos y las cuestiones del caso antes de ayudarlas a identificar las cuestiones controvertidas y las opciones para una resolución, y a evaluar estas opciones con miras a llegar a una resolución. La función del facilitador no es establecer hechos, dar consejos o decidir qué parte está en lo correcto, sino guiar el debate con miras a resolver las cuestiones controvertidas o al menos avanzar hacia esa resolución.

85. Un aspecto importante de este proceso es que cualquier información que se comparta durante el mismo, incluyendo cualquier admisión por parte de un participante, o nueva evidencia obtenida de un participante, es confidencial entre los participantes, el facilitador y cualquier otra persona específicamente involucrada en el proceso, como abogados o asesores expertos. Dicha información sólo debe utilizarse para este proceso, a menos que su divulgación sea exigida por ley o sea autorizada por la parte que la revela.

86. Para que el proceso de facilitación interna sea eficaz, es imperativo que las partes participen de buena fe, sean respetuosas con los demás participantes y con el facilitador, que sean abiertas y transparentes al brindar la información pertinente para el caso y que estén dispuestas a negociar e intentar resolver todos los aspectos de su desacuerdo.

87. Cuando el resultado del proceso de facilitación interna durante la etapa de auditoría no dé lugar a la resolución de las cuestiones controvertidas entre el contribuyente y la administración tributaria, las partes habrán obtenido el beneficio de una mayor comprensión de las cuestiones controvertidas con un camino más claro a seguir con respecto a la controversia hacia el futuro. En cambio, cuando el resultado del proceso de facilitación interna durante la etapa de auditoría dé lugar a la resolución de las cuestiones en desacuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria, tendrá el efecto de impedir que surja una controversia.

Mediación independiente

88. La mediación independiente durante las auditorías fiscales podría ser eficaz como mecanismo para la prevención de controversias, ya que puede eliminar o minimizar la posibilidad de que la auditoría dé lugar a que la administración tributaria emita una determinación o redeterminación de un impuesto sobre la renta adicional a cargo del contribuyente.

89. La principal diferencia entre la facilitación interna (o mediación administrativa) y la mediación independiente es que el mediador en una mediación independiente es un organismo independiente en lugar de ser un funcionario imparcial de la administración tributaria. El Recuadro 11 describe las principales características del procedimiento de mediación independiente en México.

Recuadro 11: Principales características del procedimiento de mediación independiente en México

Mediación independiente

La mediación independiente permite examinar las conclusiones de una auditoría fiscal antes de que dicha auditoría haya sido formalmente finalizada. La mediación puede abarcar cuestiones de interpretación de la legislación y una revisión de las conclusiones de los hechos y las pruebas asociadas.

Mediador independiente

El mediador es un organismo independiente y tiene conocimientos y experiencia en asuntos fiscales. En México, la

PRODECON³⁸ actúa como mediador independiente. Se trata de un organismo público independiente que, de conformidad con la ley, se le reconoce como experto en materia fiscal con los conocimientos necesarios para llevar a cabo el procedimiento de manera efectiva, creando así un entorno óptimo para que las partes lleguen a un acuerdo.

Además, si no se llega a un acuerdo, las partes entienden que la PRODECON no formará parte de ningún litigio futuro. Esto promueve la confianza y alienta a las partes a negociar activamente durante el proceso de mediación.

Solicitud de mediación del contribuyente y la respuesta de la administración tributaria

Un contribuyente insatisfecho con la posición de auditoría de la administración tributaria puede presentar una solicitud de mediación ante el mediador independiente.³⁹ En la solicitud, el contribuyente puede presentar algunos o todos los temas discutidos como parte de la auditoría. En relación con las cuestiones presentadas, el contribuyente proporciona razones para su desacuerdo, incluida su interpretación de los hechos, las omisiones, disposiciones fiscales y pruebas involucradas en la auditoría.

Una vez presentada la solicitud de mediación por parte del contribuyente, el mediador independiente notifica a la administración tributaria y solicita una respuesta en un plazo de 20 días hábiles.

Suspensión de los términos

Con la presentación de la solicitud de mediación se suspenden todos los términos (periodos de prescripción) relacionados con la

38 En México, la protección de los derechos de los contribuyentes se le confía a la PRODECON, un organismo público creado por el Congreso Federal que es independiente del organismo de recaudación de impuestos, a pesar de que forma parte de la Administración Federal. La PRODECON cuenta con un presupuesto autónomo que le permite actuar sin ninguna presión. Este organismo, conocido como el defensor del contribuyente, comenzó a operar en 2011. Desde 2014, cuando el Congreso Federal promulgó el procedimiento de mediación, puede actuar como mediador entre la administración tributaria y el contribuyente con respecto a los desacuerdos que surgen durante una auditoría.

39 Sólo el contribuyente puede presentar una solicitud de mediación; la administración tributaria no está autorizada a hacerlo.

auditoría. Esto le da tiempo a la administración tributaria para considerar cuidadosamente los argumentos y pruebas proporcionados por el contribuyente. A pesar de esta suspensión, el mediador debe asegurarse de que el procedimiento de mediación sea ágil y expedito.

El proceso de mediación

El procedimiento de mediación es efectivo porque los funcionarios de la administración tributaria que están llevando a cabo la auditoría están obligados a asistir a la mediación.

El procedimiento de mediación es lo suficientemente flexible como para hacer frente a una serie de circunstancias porque está sujeto a pocas regulaciones. Suponiendo la buena fe de las partes al tratar de encontrar una solución consensuada, el mediador podrá ordenar cualquier acción que pueda contribuir a que las partes lleguen a un acuerdo.

El procedimiento de mediación es confidencial y no sienta ningún precedente. Las partes saben que sus propuestas, ofertas y posiciones serán mantenidas confidenciales por el mediador y no se harán públicas. Esto alienta a las partes a comprometerse para llegar a un acuerdo.

El resultado de la mediación

La administración tributaria puede aceptar o rechazar las propuestas del contribuyente o hacer propuestas alternativas.

Cuando la administración tributaria acepta las propuestas del contribuyente, el mediador prepara y explica las cláusulas del acuerdo propuesto antes de enviarlas a las partes para sus observaciones o sugerencias. Cuando las partes aceptan el acuerdo propuesto, se les pide que firmen el acuerdo.

Sin embargo, cuando la administración tributaria no está de acuerdo con las propuestas del contribuyente y hace propuestas alternativas, se notifica al contribuyente y se le solicita que dé su aprobación o rechazo.

Cuando se notifique al contribuyente las propuestas alternativas de la administración tributaria, éste podrá modificar su propuesta original presentando una contraoferta, o manifestarse en acuerdo con la administración tributaria.

El mediador puede ponerse en contacto con la administración tributaria y con el contribuyente para aclarar o llevar a cabo discusiones adicionales sobre cualquier tema específico (por ejemplo, problemas complejos de precios de transferencia). Estas reuniones podrían ser una oportunidad para que el mediador conduzca negociaciones.

Cuando la administración tributaria y el contribuyente no lleguen a un acuerdo sobre algunas de las conclusiones de la administración tributaria, la administración tributaria podrá emitir una determinación o redeterminación del impuesto que debe ser pagado en relación con esas cuestiones, sobre las cuales el contribuyente conserva el derecho a impugnar. Además, la administración tributaria debe brindar razones para no aceptar las propuestas del contribuyente. Cuando esto ocurre, el mediador termina el procedimiento de mediación y se levanta la suspensión de los términos, lo que permite a la administración tributaria continuar con la auditoría y emitir la redeterminación de los impuestos a cargo del contribuyente.

Cuando la administración tributaria y el contribuyente lleguen a un acuerdo, el resultado acordado debe estar de acuerdo con la legislación aplicable y de acuerdo con cualquier directriz que indique cómo la administración tributaria debe llegar a conciliaciones con los contribuyentes.

Consecuencias jurídicas del acuerdo

Una vez que las partes firman el acuerdo, los resultados fiscales acordados se aplican en relación con los temas planteados. El acuerdo provee a las partes una certeza jurídica y un cierre en relación con esos temas.

Capítulo 3

Mecanismos Nacionales para la Resolución de Controversias

3.1 Introducción

3.1.1 Contenido general

1. Este capítulo examina los mecanismos nacionales que generalmente están disponibles para resolver las controversias que pueden surgir entre las administraciones tributarias y los contribuyentes con respecto al impuesto sobre la renta.¹ Si bien el objetivo principal de una administración tributaria debería ser el confirmar que los contribuyentes están cumpliendo con la ley y pagando la cantidad correcta de impuestos, las administraciones tributarias deben reconocer que las controversias con los contribuyentes son inevitables. Por lo tanto, es de vital importancia que se disponga de mecanismos para resolver las controversias de una manera que sea tan eficiente y oportuna como sea posible, y que estos mecanismos sean compatibles con el marco jurídico del país en el que se implementan.

2. Estas controversias pueden originarse de diversas maneras, aunque suelen generarse como resultado de una auditoría o una revisión llevada a cabo por la administración tributaria y con la cual el contribuyente afectado no está de acuerdo. Si bien no se dispone de estadísticas definitivas sobre el número de controversias que existen a nivel mundial entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, el aumento de la frecuencia de las medidas adoptadas por las administraciones tributarias, por ejemplo, para fiscalizar o auditar las declaraciones de impuestos presentadas, probablemente también se traduzca en un aumento del número de controversias con los contribuyentes afectados.

3. El objetivo de este capítulo es brindar una orientación práctica a los países que deseen mejorar determinados aspectos de sus procesos internos de resolución de controversias. Esto se puede llevar a cabo

1 Incluyendo los impuestos corporativos. Sin embargo, como se mencionó en el Capítulo 1, estos mecanismos también pueden ser útiles para resolver controversias relacionadas con la aplicación de otro tipo de impuestos, como el impuesto del valor agregado.

por medio de mecanismos que se crean dentro, y que forman parte de la administración tributaria, así como con mecanismos que operan independientemente de la administración tributaria. La práctica ha demostrado que los países alrededor del mundo han optado frecuentemente por adoptar varios mecanismos diferentes de resolución de controversias en lugar de depender de uno solo. Por lo tanto, los países deben determinar cuáles de los mecanismos descritos en este capítulo se adaptan mejor a sus circunstancias, a la naturaleza de las controversias fiscales que normalmente surgen en su administración tributaria y a su propio marco jurídico (incluyendo la forma en la cual los derechos del contribuyente a un proceso justo y transparente, y a las normas de justicia natural, se encuentran protegidos en cada nivel de la resolución de una controversia fiscal).

3.1.2 Controversias abordadas en este capítulo

4. Este capítulo aborda los mecanismos para la resolución de controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes que se refieren a impuestos que han sido determinados o redeterminados. Por lo tanto, como se explicó en el Capítulo 1, esto excluye medidas como algunas formas de revisión administrativa o mediación que pueden estar disponibles en algunos países para resolver controversias que puedan surgir en cualquier etapa hasta, y durante, el proceso de auditoría, es decir, antes de que la auditoría dé lugar a una determinación o redeterminación o requerimiento para el pago de impuestos. Algunos de estos otros mecanismos se examinan en el Capítulo 2.

5. Asimismo, el presente capítulo no aborda controversias relacionadas con el ejercicio de las facultades de ejecución y recaudación de la administración tributaria, incluyendo las controversias relativas a los intercambios de información y los requerimientos de documentación. Este tipo de controversias no están relacionadas con asuntos que involucran la determinación de los impuestos a pagar y, por lo general, se refieren a la aplicación de mecanismos de resolución de controversias que ocurren generalmente en la revisión de acciones gubernamentales.

3.1.3 La importancia de la resolución de controversias

6. La principal función de las administraciones tributarias alrededor del mundo es verificar que sus contribuyentes han cumplido con las leyes tributarias. La revisión por parte de una administración tributaria respecto a la precisión del impuesto pagado y/o de una declaración presentada, puede concluir con la determinación de que existe un pago insuficiente del impuesto, seguida por la determinación y recaudación

del impuesto deficientemente calculado. La administración tributaria también puede concluir que un contribuyente no está pagando los impuestos adeudados de una manera oportuna y puede determinar intereses y/o sanciones y poner en marcha acciones de recaudación. Tomando en consideración esta relación, es inevitable que surjan desacuerdos entre la administración tributaria y los contribuyentes.

7. Es de vital importancia tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes que cuando se presenten las controversias, éstas sean abordadas y resueltas de la manera más rápida y eficiente posible. El garantizar una resolución eficaz de las controversias contribuirá y mejorará la confianza del público en la integridad de la administración tributaria como recaudador de ingresos fiscales para el gobierno.²

8. Desde el punto de vista del contribuyente, el acceso a recursos para la resolución de controversias debe estar disponible para garantizar que la acción que dio lugar a la controversia, como por ejemplo la determinación de impuestos adicionales a pagar, esté justificada y no dé lugar a una sobrestimación de la obligación tributaria del contribuyente.

9. Los mecanismos para la prevención de controversias descritos en el Capítulo 2, como algunas formas de mediación, en algunas ocasiones pueden ser iniciados por un contribuyente cuyo caso todavía se encuentre en la etapa de revisión. Dichos mecanismos, que pueden impedir que surja una controversia formalmente, no eliminan la necesidad de los mecanismos descritos en este capítulo que están dirigidos a las controversias que han surgido formalmente.

3.2 Revisión general de los principales tipos de controversias y de los mecanismos nacionales de resolución de controversias que se abordan en este capítulo

3.2.1 Principales tipos de controversias

10. Las controversias pueden surgir cuando, tras una auditoría o revisión de una declaración de impuestos, la administración tributaria

2 Aunque este capítulo no aborda controversias de carácter de política general, como las preocupaciones de los contribuyentes sobre la adopción de nuevas políticas de auditoría o de recaudación o de la emisión de nuevos formularios fiscales, también es importante que las administraciones tributarias ofrezcan formas de abordar tales controversias con los contribuyentes, ya que ello contribuirá a la confianza que tenga el público en la administración tributaria.

concluye que deben pagarse impuestos adicionales y emite una determinación, redeterminación o un requerimiento para el pago de impuestos. Algunos ejemplos de controversias que resultan de hallazgos durante una auditoría o revisión, relacionados con el importe de las obligaciones fiscales, incluyen:

- Desacuerdos sobre el monto de rentas imponibles calculadas por el contribuyente.
- Desacuerdos con respecto a la elección por parte del contribuyente del método de precios de transferencia utilizado para evaluar las transacciones entre el contribuyente y sus empresas asociadas.
- Desacuerdos en relación con la disponibilidad o el cálculo de créditos fiscales extranjeros.
- Desacuerdos con respecto a la caracterización de elementos de renta para efectos fiscales.
- Desacuerdos con respecto a la existencia o inexistencia de un establecimiento permanente.
- Desacuerdos con respecto al país de residencia del contribuyente.

11. Las controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes relacionadas con el importe de las obligaciones tributarias pueden implicar desacuerdos en cuanto a los hechos en los cuales se basa la obligación fiscal, desacuerdos sobre la interpretación de la ley tributaria o desacuerdos sobre hechos y cuestiones jurídicas. En algunos países, ciertos mecanismos de resolución de controversias se limitan a las controversias relativas a los hechos, mientras que las controversias relativas a la interpretación o aplicación de la ley deben ser resueltas por los tribunales.³

3.2.2 Principales tipos de mecanismos nacionales para la resolución de controversias

12. Si bien existen diferencias importantes en la estructura y forma jurídica de los diferentes tipos de mecanismos para la resolución

³ A lo largo de este capítulo, la referencia que se hace a un tribunal generalmente pretende incluir un “tribunal cuasi judicial”, que es un organismo independiente de la administración tributaria y creado por ley que, aunque técnicamente no es un tribunal de justicia, tiene la facultad de resolver controversias y lo hace a través de un proceso similar al proceso seguido en un tribunal. Véase la sección 3.5.1.

de controversias que los países han adoptado para hacer frente a las controversias relacionadas con el impuesto sobre la renta, éstas pueden clasificarse en unas cuantas categorías generales. Algunos de los mecanismos, como el procedimiento administrativo de apelación, son proveídos por la administración tributaria. Otros mecanismos, como el buscar una resolución de temas fiscales ante los tribunales, existen de manera separada y externa a la administración tributaria.

13. El primer tipo de mecanismo para la resolución de controversias (que se analiza en la Sección 3.4.1) le permite a un contribuyente que no está de acuerdo con una acción o varias acciones de la administración tributaria, solicitar una revisión de la acción controvertida ante una oficina separada de apelaciones, dentro de la administración tributaria.⁴ Se puede solicitar una apelación administrativa para verificar las conclusiones de una revisión o auditoría que potencialmente afecte el monto del impuesto adeudado. Un aspecto esencial del procedimiento administrativo de apelación es que, aun y cuando lo llevan a cabo funcionarios que pertenecen a la administración tributaria, estos funcionarios deben operar de manera independiente a la oficina desde la cual se tomó la medida que está siendo apelada. Asimismo, cuando el funcionario que conduce la apelación administrativa no esté de acuerdo con la decisión o medida original de la administración tributaria, este funcionario debe estar autorizado para modificar la decisión o la acción en consecuencia, para así asegurar la resolución de la controversia.

14. El segundo tipo de mecanismo para la resolución de controversias analizado (sección 3.4.2) puede denominarse como la “mediación administrativa”. Por medio de dicho procedimiento, los funcionarios de la administración tributaria capacitados en técnicas de resolución de controversias facilitan el diálogo entre los funcionarios pertinentes de la administración tributaria y el contribuyente, con el fin de ayudar a resolver la controversia. Mientras que los funcionarios que se encargan de las apelaciones administrativas proporcionan su propio análisis sobre la medida o medidas de la administración tributaria que dieron lugar a las controversias, la función del mediador es simplemente mejorar la comunicación entre las partes en conflicto y facilitar una

4 Como se indica en el pie de página 15, la oficina a cargo de dicho “procedimiento de apelación administrativa” normalmente será la oficina que tenga la responsabilidad inicial de abordar las objeciones de los contribuyentes.

resolución acordada del asunto. Mediante esa facilitación, los mediadores ayudan a las partes a aclarar y a comprender las posiciones de cada uno o a llegar a un compromiso que sea mutuamente aceptable para ambas partes.

15. El resto de los procedimientos para la resolución de controversias que se examinan en este capítulo (en la sección 3.5) involucran partes que son independientes de la administración tributaria. En primer lugar, la resolución de una controversia fiscal a través del sistema judicial está permitida en el marco jurídico de la mayoría de los países (sección 3.5.1). Las partes frecuentemente intentarán primero resolver una controversia a través de otros medios, como a través de apelaciones administrativas, porque estos otros medios pueden resolver la controversia de manera más rápida y evitar los costos financieros de los litigios tanto para el contribuyente como para la administración tributaria. De hecho, algunos países requieren que, como regla general, un contribuyente primero deba hacer uso de los mecanismos disponibles de apelación administrativa antes de que se pueda llevar un caso a los tribunales. Con sujeción a cualquier derecho de apelación judicial, las decisiones de un tribunal son vinculantes para ambas partes de la controversia.

16. Algunos países han establecido, como alternativa a los tribunales civiles de jurisdicciones generales, tribunales especializados que se encargan únicamente, o casi exclusivamente, de asuntos relacionados con temas tributarios (sección 3.5.2). Estos tribunales especializados tienen varias ventajas. En primer lugar, su jurisdicción más estrecha permite el diseño de un proceso más simplificado y eficiente con respecto al tiempo para la audiencia de los casos. Éstos también permiten tener una selección más precisa de jueces con experiencia previa en temas fiscales. Lo anterior facilita la capacidad de un juez para entender y decidir sobre controversias fiscales, que frecuentemente tienen una naturaleza altamente técnica.

17. El mecanismo para la resolución de controversias que se analiza en la sección 3.5.3 es la creación de una entidad que se conoce comúnmente como el “defensor del contribuyente”. Estas entidades se establecen normalmente de manera externa a la administración tributaria, pero también podrían constituirse como parte de la administración tributaria. Las funciones de un defensor del contribuyente tienen cierta similitud con las funciones llevadas a cabo bajo otros mecanismos para la resolución de controversias descritos en este capítulo, porque el

defensor del contribuyente puede servir como mediador para facilitar la resolución de controversias específicas de los contribuyentes, pero el defensor del contribuyente también puede servir como un vehículo a través del cual los contribuyentes que estén preocupados por cuestiones administrativas generales o prácticas de la administración tributaria, puedan expresar sus opiniones.

18. En la sección 3.5.4 se examina brevemente el mecanismo de mediación independiente, una función que a veces ofrece el servicio del defensor del contribuyente. La sección 3.5.5 trata sobre las determinaciones por parte de expertos, un mecanismo que se encuentra disponible en algunos países para abordar exclusivamente cuestiones sobre los hechos.

19. El último tipo de mecanismo para la resolución de controversias discutido en este capítulo es el arbitraje independiente de controversias entre la administración tributaria y el contribuyente. La sección 3.5.6 describe brevemente la estructura y el funcionamiento de un procedimiento de arbitraje, incluyendo cómo un procedimiento de arbitraje puramente nacional difiere del arbitraje del procedimiento mutuo estipulado en algunos convenios tributarios bilaterales (el Capítulo 5 proporciona una descripción más detallada del arbitraje mencionado en último lugar).

3.3 Cuestiones comunes para los mecanismos nacionales de resolución de controversias

20. Si bien los diversos mecanismos nacionales para la resolución de controversias descritos en este capítulo funcionan de forma diferente, varias cuestiones en común se presentan en la mayoría de estos mecanismos. Los países deben estar conscientes de estas cuestiones al momento de diseñar cualquier mecanismo para facilitar la resolución de controversias entre contribuyentes y la administración tributaria.

3.3.1 Capacidad para alcanzar soluciones conciliatorias

21. Existen diferencias significativas en la capacidad de las administraciones tributarias para negociar y aceptar soluciones conciliatorias de las controversias fiscales.

22. En algunos países, la administración tributaria tiene una amplia facultad discrecional para aceptar una resolución que se apartaría de su posición original para solucionar una controversia fiscal a nivel administrativo o judicial. En Estados Unidos, por ejemplo, es posible que los contribuyentes y las autoridades fiscales lleguen a “acuerdos

negociados” para resolver una controversia fiscal en la fase de apelación administrativa o incluso después de que se ha iniciado un litigio. En ese país, los riesgos inherentes al proceso de litigio son una justificación aceptable para llegar a un acuerdo negociado que resulte en el pago de una cantidad menor de impuestos (y de intereses y sanciones) a la reclamada inicialmente por la administración tributaria, incluso si la administración tributaria considera que su reclamación original está justificada.

23. Sin embargo, las administraciones tributarias que tienen la facultad de negociar de esta manera normalmente deben seguir ciertos principios para alcanzar soluciones conciliatorias.

24. En algunos países, como Ecuador y Perú, la administración tributaria no tiene la autoridad jurídica para apartarse de lo que se considera como el impuesto a pagar de conformidad con la ley y, por lo tanto, no puede llegar a una resolución negociada. En tal caso, la administración tributaria debe reconocer que su posición original, o parte de ella, no estaba justificada antes de que pueda llegar a un acuerdo en el marco de un mecanismo administrativo de resolución de controversias, para reducir el valor del impuesto inicialmente determinado.

25. Cuando una administración tributaria tiene la autoridad para negociar soluciones conciliatorias, esta negociación no suele ser una discusión de “todo o nada” y el funcionario revisor normalmente puede resolver el asunto por una porción del impuesto controvertido para permitir la pronta resolución de la controversia sin necesidad de litigios. Las jurisdicciones en las que la administración tributaria está autorizada para negociar soluciones conciliatorias durante el proceso de revisión o apelación administrativa, resuelven un gran número de casos a este nivel sin necesidad de llegar a los litigios.

26. La naturaleza de las soluciones conciliatorias negociadas requiere que se conceda un grado de discrecionalidad al funcionario de la administración tributaria que negocia con el contribuyente. Esto puede ser problemático en países donde la corrupción de funcionarios públicos y la interferencia política son riesgos graves. Es por esa razón que algunos países no otorgan a su administración tributaria la autoridad jurídica para negociar soluciones conciliatorias. Estos riesgos pueden mitigarse, en parte, exigiendo la revisión de cada solución conciliatoria por parte de un panel formado por miembros de la administración tributaria con conocimientos especializados apropiados, que no hayan tenido ninguna participación previa en esa controversia en particular. También es posible reducir estos riesgos mediante la divulgación pública de los

rigurosos parámetros en los que pueden alcanzarse soluciones conciliatorias (véase, por ejemplo, la *Estrategia de Litigios y Conciliaciones* del Reino Unido⁵). En muchos países, la posibilidad de llegar a soluciones conciliatorias sobre una base de principios es un atributo normal de la administración tributaria y su ejercicio no requiere ningún marco de acción específico.

3.3.2 Límites de tiempo

27. Los países normalmente establecen, en sus leyes nacionales o en sus prácticas administrativas, límites de tiempo para que la administración tributaria y los contribuyentes puedan tomar ciertas medidas, como revisar o modificar una declaración de impuestos debidamente presentada. Una vez que una declaración de impuestos ha sido propiamente presentada, la administración tributaria normalmente cuenta con cierto período de tiempo para revisar y determinar impuestos adicionales con respecto al período imponible cubierto por la declaración, por lo menos en aquellos casos en los que el contribuyente haya actuado de buena fe.⁶ Del mismo modo, un contribuyente que desee modificar una declaración que ha sido previamente presentada, debe normalmente hacerlo dentro de un cierto período de tiempo.

28. Límites de tiempo como éstos son esenciales para garantizar que los contribuyentes que actúan de buena fe no estén expuestos a una revisión de su responsabilidad tributaria muchos años después de que ocurrieran los acontecimientos imposables correspondientes, cuando la información relacionada con estos acontecimientos pudiera ya no estar disponible. Asimismo, una administración tributaria no debe estar expuesta a tener que emitir una devolución de impuestos por un ejercicio fiscal determinado, décadas después de ese ejercicio fiscal.

29. Sin embargo, los límites de tiempo pueden crear problemas al implementar un mecanismo nacional de resolución de controversias.⁷ En el ejemplo básico que sigue a continuación se ilustra la principal dificultad. Supongamos que en 2018, la administración tributaria del

5 Disponible en inglés en <https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-lss>, consultado el 12 de marzo de 2021.

6 En muchos países, no se aplican límites de tiempo en los casos de evasión fiscal o de una conducta similar por parte del contribuyente.

7 Cuestiones similares surgen con respecto a la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo de los convenios tributarios: véase el Capítulo 4, sección 4.4.6.

Estado A audita una declaración del ejercicio fiscal 2014 que fue presentada correctamente por el contribuyente en 2015. Como resultado de la auditoría, la administración tributaria determina un impuesto adicional de 100 y emite una notificación de determinación por ese impuesto adicional. El contribuyente no está de acuerdo con la determinación y busca recurrirla a través del procedimiento de apelación administrativa aplicable. Ese procedimiento, continua hasta el 2019, cuando el monto del impuesto adicional determinado por la administración tributaria se reduce de 100 a 25. El contribuyente acepta la determinación reducida.

30. Supongamos que, según lo dispuesto en la legislación nacional del Estado A, la administración tributaria sólo podrá modificar una determinación de impuestos dentro de un límite de tiempo de tres años a partir de la adecuada presentación de la declaración por parte del contribuyente. En este ejemplo, la determinación preliminar de 100 por impuestos adicionales se realizó dentro de ese límite temporal, pero la reducción en la determinación a 25 que resulta del recurso administrativo, está técnicamente fuera del límite de tiempo general previsto por en la ley nacional.

31. Este ejemplo demuestra la importancia de otorgar excepciones a los límites de tiempo nacionales para garantizar la correcta aplicación de un mecanismo de resolución de controversias. Una forma común de abordar el problema es suspender los límites de tiempo durante el periodo en el cual se está llevando a cabo el mecanismo de resolución de controversias. En la medida en que el límite de tiempo en cuestión esté previsto por la ley nacional, es posible que dicha suspensión pueda requerir cambios legislativos.

32. Si bien el ejemplo anterior ilustra la importancia de ampliar los límites temporales para implementar plenamente una resolución de la apelación administrativa, lo mismo ocurre con otros mecanismos de resolución de controversias, ya que todos los anteriores pueden requerir de mucho tiempo. Cuando una controversia es sometida a arbitraje o a revisión por un defensor del contribuyente, o si las partes litigan la controversia en los tribunales, es igualmente crítico que se amplíen los límites de tiempo legales para permitir la plena aplicación del resultado final del caso.

33. En algunas jurisdicciones, las autoridades tributarias pueden estar en posición de ampliar el plazo para la determinación de impuestos adicionales con el visto bueno por parte del contribuyente. Dicha prórroga puede solicitarse durante una revisión de la declaración del contribuyente en una situación en la que la autoridad tributaria aún no

haya finalizado su revisión o, cuando esta prórroga aún no esté prevista por ley, durante la apelación administrativa o durante un proceso judicial (con el fin de permitir la aplicación del resultado de dicho proceso). En algunos países, los contribuyentes pueden estar en posición de solicitar que una ampliación del plazo se limite a ciertas cuestiones, con el resultado de que la administración tributaria pueda, en esos casos, determinar impuestos adicionales solo con respecto a esas cuestiones.

34. Los contribuyentes que buscan una devolución de los impuestos ya pagados tienen también normalmente una limitación de tiempo por un período específico dentro del cual pueden presentar una reclamación para la devolución. Dependiendo de la jurisdicción, el período de tiempo puede comenzar cuando se paga el impuesto o cuando se presenta la declaración correspondiente.

3.3.3 Consideraciones sobre la recaudación

35. Cuando se determinen impuestos por pagar, sanciones o intereses, el monto determinado deberá recaudarse. Normalmente, las administraciones fiscales tienen a su disposición varias herramientas de recaudación con el propósito de recaudar los impuestos de los contribuyentes que no remitan las cantidades correctas a pagar en tiempo.⁸ Los procedimientos de recaudación normalmente comienzan con el envío por parte de la administración tributaria de un requerimiento de pago para el contribuyente, con un plazo fijo establecido. Si el pago no se recibe dentro del plazo establecido, puede ser necesario imponer gravámenes o embargos a las cuentas bancarias o a otras propiedades del contribuyente. Cuando el contribuyente no puede pagar la cantidad determinada, las jurisdicciones pueden permitir que el contribuyente celebre un compromiso con la autoridad tributaria para pagar una cantidad menor o pagar la cantidad adeudada en cuotas a lo largo de un período de tiempo.

36. Cuando el monto del impuesto adeudado se encuentra en disputa, normalmente surge la cuestión de determinar si la cantidad en

8 Tenga en cuenta que varios países han incluido en sus convenios tributarios disposiciones similares a las del Artículo 27 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE en virtud de los cuales éstos acuerdan ayudar al otro país parte del convenio a recaudar impuestos que estén determinados en firme, así como los intereses y las sanciones conexas, adeudados a ese país.

disputa debería recaudarse inmediatamente. Un programa de apelaciones administrativas o de mediación debería fomentar la participación y la negociación de buena fe por ambas partes en la controversia. Por ejemplo, la administración tributaria puede encontrar más difícil resolver la controversia si considera que puede tener que devolver impuestos que ya se han recaudado. Para tal fin, es aconsejable que una vez que un caso haya llegado a la fase de apelación administrativa, mediación o litigio judicial, se suspendan las acciones de recaudación con respecto al monto de impuestos en disputa, así como de intereses y sanciones relacionados, o al menos que dicha suspensión se permita en casos que presenten dificultades. Dicha suspensión podría estar asociada al requisito de proporcionar una garantía adecuada (por ejemplo, para evitar el riesgo de que un contribuyente abandone el país o se deshaga de todos sus activos antes de la conclusión del proceso de resolución de controversias); también podría estar sujeta a condiciones cuya intención es evitar retrasos procesales que tengan el objetivo de posponer la recaudación.

3.3.4 Sanciones y multas

37. Para mejorar el cumplimiento voluntario, los países con sistemas fiscales de autodeterminación frecuentemente imponen sanciones por incumplimiento.

38. Existen varios tipos de sanciones que pueden imponerse en virtud de la legislación nacional. Las sanciones por morosidad pueden imponerse a los contribuyentes que no paguen una obligación fiscal o que no presenten los formularios de impuestos requeridos. Las sanciones relacionadas con la precisión de la información pueden imponerse cuando un contribuyente no reporte el monto correcto de impuestos adeudados y pague menos de lo que le corresponde de conformidad con la obligación fiscal correcta. Las sanciones también pueden ser provocadas por negligencia o descuido, o por una desatención imprudente o intencional de la legislación tributaria por parte de un contribuyente. También podrán imponerse sanciones cuando el contribuyente haya realizado una transacción diseñada específicamente para evadir impuestos. Algunas sanciones pueden ser impuestas por la administración tributaria, sujeto al derecho de los contribuyentes a impugnar su aplicación ante los tribunales; otras pueden requerir de un proceso penal ante un tribunal.

39. Una autoridad tributaria puede considerar el renunciar a, o eliminar, una sanción si el contribuyente puede demostrar que tenía

motivos razonables para el incumplimiento de las obligaciones correspondientes. Por ejemplo, las sanciones pueden ser inapropiadas si las circunstancias que conducen al incumplimiento estaban fuera del control del contribuyente, o cuando el contribuyente adecuadamente se basó en un precedente legal, como una decisión judicial, o en la asesoría de la autoridad tributaria o de un profesional de impuestos.⁹

40. Existen casos en los que, como parte de la resolución de una controversia, resulta apropiado reducir o incluso renunciar a determinadas sanciones impuestas al contribuyente. En particular, las sanciones que se calculan con base en un porcentaje de la obligación fiscal deben ajustarse de manera proporcional a cualquier reducción de esa obligación fiscal que resulte de la resolución de la controversia. Lo mismo ocurre con cualquier interés basado en el monto de la obligación fiscal. La medida en que las sanciones y los intereses puedan reducirse o eliminarse debe ser clara con respecto a cualquier mecanismo de resolución de controversias.

3.3.5 Asuntos relacionados con la jurisdicción

41. Algunos mecanismos de resolución de controversias no se aplican a determinados tipos de controversias fiscales y a veces surgirá el problema de determinar si una controversia en particular puede abordarse en el marco de un procedimiento específico de resolución de controversias nacionales. Por ejemplo, en algunos países, los tribunales generales no pueden decidir sobre asuntos relacionados con la constitucionalidad de la ley tributaria, siendo tales asuntos de la jurisdicción exclusiva de un tribunal constitucional o de un organismo similar. También hay países en los que la jurisdicción de los tribunales que generalmente se ocupan de asuntos fiscales se limita a cuestiones de legalidad, de manera que estos tribunales no pueden decidir sobre asuntos que se refieren puramente a los hechos. También es posible que se impida a los tribunales y árbitros cuasi judiciales abordar argumentos relacionados con derechos humanos o procesales.

42. Igualmente, en algunos países no está permitido el acceso a apelaciones administrativas para determinadas clases de controversias fiscales, como los casos que plantean asuntos que en ese momento están siendo considerados en el sistema judicial nacional, los casos que contienen asuntos sin precedentes jurídicos o los casos que contengan

⁹ Estados Unidos y el Reino Unido, por ejemplo, prevén este concepto de “causa razonable”.

asuntos para los que los tribunales nacionales de diferentes regiones hayan dictado decisiones contradictorias. Otro ejemplo son las normas que establecen que la disponibilidad de un determinado mecanismo de resolución de controversias dependerá del monto del impuesto en controversia.

43. Pueden surgir cuestiones relacionadas con la aplicabilidad de tales restricciones a casos específicos y frecuentemente es necesario proporcionar mecanismos a través de los cuales puedan abordarse esos asuntos jurisdiccionales. Por ejemplo, cuando se permita el arbitraje nacional de casos fiscales, será necesario indicar si un árbitro tiene jurisdicción para determinar su propia jurisdicción en un caso específico y si dicha decisión puede estar sujeta a revisión judicial.

44. Cualquier restricción al ámbito jurisdiccional de un determinado mecanismo de resolución de controversias debe divulgarse, en la medida en que ésta sea conocida, en las orientaciones que se encuentren disponibles públicamente para que los contribuyentes que busquen un recurso para resolver una controversia fiscal conozcan cuáles son los mecanismos que están a su disposición. Sin embargo, no todos los asuntos jurisdiccionales pueden anticiparse, por lo tanto, es importante establecer mecanismos para la resolución judicial de asuntos jurisdiccionales que no se hayan abordado anteriormente.

3.3.6 Coordinación con otros mecanismos de resolución de controversias

45. En caso de que un país provea más de un mecanismo para resolver las controversias fiscales, es importante asegurar una adecuada coordinación entre los mecanismos aplicables. Puede darse el caso de que determinados mecanismos de resolución de controversias estén destinados a aplicarse, o puedan aplicarse, simultáneamente con respecto a una controversia en particular. En otros casos, sería más apropiado permitir que ciertos mecanismos se apliquen alternativa o secuencialmente. Cualquier norma aplicable relativa a dicha coordinación debe ponerse a disposición del público para evitar que los contribuyentes utilicen el mecanismo equivocado de resolución de controversias.

46. Por ejemplo, en muchos países (como, por ejemplo, Bélgica e India) los contribuyentes están obligados a solicitar primero la resolución de una controversia fiscal mediante el procedimiento de apelación administrativa aplicable antes de poder solicitar una reparación a través del sistema judicial. Tal norma busca evitar los costos de tiempo

y dinero derivados de acudir a litigios judiciales cuando existe una posibilidad razonable de que la administración tributaria resuelva una controversia. En algunos casos, sin embargo, también debería ser posible que el contribuyente y la administración tributaria acepten evitar el proceso de apelación administrativa, por ejemplo, en un caso en el que un contribuyente tiene la intención de impugnar ante los tribunales una práctica administrativa bien documentada de la administración tributaria.

47. Otro ejemplo aplicable a las transacciones transfronterizas es cuando una controversia fiscal incluye un desacuerdo relativo a la interpretación o aplicación de un convenio tributario. Como se explica detalladamente en el Capítulo 4, casi todos los convenios tributarios modernos prevén un procedimiento de acuerdo mutuo que le permite a un contribuyente, que considere que ha habido un gravamen no acorde a los términos del convenio tributario, llevar su caso ante las autoridades competentes designadas en estos convenios. La coordinación entre los mecanismos nacionales de resolución de controversias y el procedimiento de acuerdo mutuo es una cuestión importante. Si bien la mayoría de los países permitirán iniciar en paralelo el procedimiento de acuerdo mutuo y los recursos nacionales, también desearán asegurarse de que ambos procesos no se lleven a cabo activamente de forma simultánea, con el fin de evitar el riesgo de decisiones contradictorias.¹⁰ Además, la mayoría de los países desearán evitar situaciones en las que las autoridades competentes celebren un acuerdo mutuo que sea vinculante para las administraciones tributarias, pero respecto al cual el contribuyente pueda reanudar o iniciar un procedimiento judicial para obtener un resultado diferente en uno de estos países.¹¹

48. Como un ejemplo más, el procedimiento de mediación administrativa descrito en la sección 3.4.2 tiene por objeto servir de complemento a otros mecanismos de resolución de controversias proporcionados por la administración tributaria. El papel de un mediador es facilitar las comunicaciones entre los contribuyentes y la administración tributaria para ayudarles a llegar a un acuerdo mutuamente satisfactorio. En consecuencia, la mediación administrativa suele estar disponible incluso cuando un caso ha llegado a la fase de apelación administrativa o de revisión independiente, para facilitar las comunicaciones durante esos dos procesos. No obstante, también se deduce que la mediación

10 Véase el Capítulo 4, sección 4.4.2.7.

11 Véase el Capítulo 4, sección 4.4.5.2.

administrativa normalmente no estará disponible con respecto a los litigios que se han presentado ante los tribunales (tales controversias, sin embargo, pueden en tal caso ser elegibles para el tipo de mediación independiente discutida en la sección 3.5.4).

3.3.7 Admisibilidad de documentos, pruebas o argumentos adicionales

49. Un funcionario fiscal o una parte independiente que participe en la resolución de una controversia fiscal debe tener acceso a la información relativa a dicha controversia. En la mayoría de los casos, la información y los argumentos ya comunicados con respecto a la controversia deben estar a disposición de dicha persona, sujeto a los requisitos de confidencialidad a los que se refiere la siguiente sección. Sin embargo, diferentes consideraciones de política determinan si, y en qué medida, estas personas deben obtener y examinar documentos, pruebas o argumentos que no se presentaron previamente. Por ejemplo, la información relevante para la resolución de una controversia debe comunicarse a la administración tributaria lo antes posible, a fin de evitar que se asignen recursos a la tramitación de una controversia que podría haberse evitado o resuelto fácilmente. Asimismo, cuando un contribuyente o la administración tributaria sólo puedan apelar la decisión de un tribunal sobre la base de que una cuestión de ley fue decidida de forma errónea, el limitado alcance del proceso de apelación será fácilmente eludible si, en el curso de la apelación, se permitiera a una parte de la controversia formular argumentos jurídicos que no se presentaron al tribunal que alcanzó la decisión sobre la cual se interpuso recurso de apelación.

50. Por estas y otras razones (que pueden reflejar diferencias entre los sistemas jurídicos), frecuentemente existen restricciones a la capacidad tanto de los contribuyentes como de las administraciones tributarias para referirse a documentos o información no divulgados previamente, o para plantear argumentos nuevos bajo diferentes mecanismos de resolución de controversias. Se alienta a las administraciones tributarias a que hagan directrices públicamente disponibles para los contribuyentes, no sólo sobre la información que debe incluirse en una solicitud válida para la resolución de controversias, sino también sobre las restricciones y excepciones que son aplicables en lo que respecta a la documentación y los argumentos que pueden plantearse en el contexto del proceso de resolución de controversias pertinente. Sin embargo, no siempre será posible ni apropiado impedir que una persona responsable

de resolver una controversia fiscal tome en consideración información relevante que no fue revelada al funcionario o funcionarios fiscales que tomaron la acción que condujo a una controversia. En tales casos, el mejor curso de acción puede ser devolver el caso a estos funcionarios para su reconsideración (como se hace en Estados Unidos).

3.3.8 Confidencialidad

51. Los funcionarios de una administración tributaria que participan en el procesamiento de controversias fiscales, generalmente están sujetos a estrictos requisitos legales relativos a la confidencialidad de los datos de los contribuyentes. Por el contrario, cuando personas que no sean funcionarios fiscales estén involucradas en la resolución de controversias fiscales, como cuando un defensor del contribuyente se crea como una organización independiente de la administración tributaria o cuando un experto externo es designado como árbitro o mediador, es importante asegurarse de que tal persona u organización esté sujeta a los mismos o similares requisitos de confidencialidad. Esto puede ser establecido por ley o exigiendo a las personas pertinentes que ejecuten acuerdos de confidencialidad legalmente vinculantes.

52. Sin embargo, en un gran número de países, los procedimientos judiciales son públicos y los nombres de los contribuyentes involucrados en litigios fiscales, así como la documentación pertinente, están a disposición del público. Por lo tanto, cuando una controversia fiscal llega a un juzgado o tribunal, los requisitos de confidencialidad pueden no ser aplicables en lo que respecta a lo que se revela al juzgado o al tribunal. Sin embargo, las normas varían considerablemente entre los países e incluso en los países en los que la divulgación pública de los procedimientos judiciales es la regla, el nombre del contribuyente involucrado puede permanecer confidencial y se pueden permitir excepciones con respecto a información sensible.

3.3.9 Medición de la eficacia

53. Los requisitos de confidencialidad no impiden que un país recoleccione y divulgue las estadísticas acumuladas sobre el resultado de los casos procesados mediante mecanismos de resolución de controversias. Por ejemplo, esto podría hacerse por la administración tributaria en lo que respecta a las controversias fiscales que procesa, y por cada tribunal, en lo que respecta a los litigios que se le pide resolver. Estas estadísticas, elaboradas por muchos países, contribuyen a determinar si un mecanismo de resolución de controversias en particular es eficaz y a la identificación de posibles áreas de mejora. Dichas estadísticas pueden

incluir información general, como el número de casos tramitados, el desglose de los casos con base en su resultado (por ejemplo, resueltos a favor del contribuyente o a favor de la administración tributaria), el tiempo promedio necesario para tramitar los casos y el porcentaje de casos que tratan con algunos temas que con frecuencia surgen en la práctica. Un buen ejemplo son las estadísticas sobre el procedimiento de acuerdo mutuo que producen los países que son miembros del Marco Inclusivo de BEPS.¹²

3.3.10 Experiencia fiscal de las personas encargadas de resolver controversias fiscales

54. Es importante que las personas que han sido asignadas a resolver controversias fiscales cuenten con experiencia suficiente en el ámbito fiscal relevante. En el caso de la resolución de controversias proporcionada por la administración tributaria (por ejemplo, el procedimiento de apelación administrativa descrito en la sección 3.4.1), por lo general, esto no debería representar un problema siempre que se asignen recursos presupuestarios suficientes a esa función, con el fin de que los funcionarios de apelación sean experimentados y debidamente capacitados. Involucrar individuos con experiencia en temas fiscales es igualmente importante cuando la resolución de controversias es proporcionada por partes independientes: es poco probable que los contribuyentes y las administraciones tributarias estén satisfechos con decisiones de paneles de arbitraje nacionales que denoten que los miembros de los paneles carecen de experiencia en las normas fiscales relevantes.

55. Sin embargo, dada la amplia jurisdicción de algunos tribunales, puede ser difícil garantizar que una controversia fiscal sometida a este tipo de tribunales sea atendida por un juez que posea amplia experiencia en temas fiscales, lo que puede ser particularmente problemático con respecto a casos fiscales complejos. Una solución que ha sido adoptada por muchos países es el establecimiento de un juzgado o tribunal fiscal especializado, o de una unidad tributaria especializada dentro de un tribunal más general, cuya jurisdicción está restringida exclusiva o principalmente a controversias fiscales. Es más probable que estos organismos especializados atraigan y conserven jueces y miembros que tengan experiencia en temas fiscales y que a través de debates internos e intercambio de decisiones, contribuyan aún más al desarrollo de la experiencia de estos individuos. Sin embargo, los países deben sopesar

12 Véase el Capítulo 1, párrs. 11 y 13.

los costos y beneficios potenciales asociados con el establecimiento de esos organismos especializados. Por ejemplo, si normalmente se deciden relativamente pocos casos relacionados con los impuestos en los tribunales civiles de un país, puede ser difícil justificar los recursos requeridos para establecer un órgano judicial especializado en asuntos fiscales.

3.3.11 Dependencia en los precedentes

56. Otra cuestión que es común entre todos los mecanismos nacionales de resolución de controversias es la medida en la que una controversia fiscal específica pueda o deba decidirse con base en decisiones ya dictadas en casos similares.

57. Los tribunales de la mayoría de los países tienen normas y principios bien desarrollados aplicables a la determinación sobre sí, y en qué medida, los jueces deben seguir una decisión sobre un asunto similar, que anteriormente había sido dictada por un tribunal del mismo país (normalmente conocido como precedente jurídico). En la mayoría de los casos, se espera que los juzgados de nivel inferior sigan los precedentes de los tribunales, en particular los de los tribunales supremos que deciden sobre apelaciones de decisiones de juzgados de nivel inferior. Sin embargo, las decisiones dictadas por otros jueces del mismo tribunal o tribunales del mismo nivel no siempre tienen el mismo valor como precedente judicial y pueden considerarse simplemente como relevantes.¹³

58. La accesibilidad a decisiones judiciales anteriores representa a veces un problema en los países en desarrollo. Cuando se permite el acceso general a las decisiones judiciales, lo que es común en un gran número de países, las administraciones tributarias y los tribunales son alentados a mantener un sitio virtual a través del cual las decisiones, o al menos las decisiones que abordan cuestiones legales, son de acceso público.

59. Una pregunta que es principalmente relevante en relación con los litigios que involucran disposiciones de los convenios tributarios, pero

13 En algunos países (como por ejemplo, Estados Unidos y la India), algunas cuestiones importantes o controvertidas pueden ser decididas (o revisadas, en el caso de la Corte Fiscal de Estados Unidos) por cuerpos colegiados más grandes que incluyan un número mayor de jueces que lo habitual. Por lo general, dichas decisiones tendrán un valor de precedente judicial dentro de ese tribunal.

que también puede surgir con respecto a la interpretación de las disposiciones fiscales nacionales, es determinar si las decisiones de tribunales extranjeros pueden ser un fundamento para los tribunales nacionales. Si bien es evidente que las decisiones de los tribunales extranjeros no pueden considerarse jurídicamente vinculantes, no parece haber ninguna razón de política o legal que impida a un tribunal nacional al menos consultar las opiniones expresadas por los jueces extranjeros sobre la interpretación de disposiciones legislativas o de los convenios que sean similares. Esto se hace con frecuencia en los tribunales de varios países de derecho común. Es evidente que las cuestiones de idioma pueden impedir recurrir a dichas decisiones del extranjero, pero al menos en lo que respecta a los convenios tributarios, es común disponer de resúmenes detallados y traducciones completas de las decisiones tomadas en el extranjero.

60. El tema de los precedentes también surge con respecto a la resolución de controversias proporcionada por la administración tributaria. Una administración tributaria generalmente tratará de evitar que los funcionarios fiscales inviertan su tiempo analizando y decidiendo preguntas que otros funcionarios fiscales ya han decidido; también tratará de proporcionar el mismo trato a contribuyentes que se encuentren en las mismas circunstancias. Por estas razones, una administración tributaria debe implementar mecanismos que permitan a todos los funcionarios fiscales involucrados en la resolución de controversias fiscales, tener acceso a decisiones tomadas por sus colegas en casos similares a los que tienen asignados. Si bien en la mayoría de los casos los requisitos de confidencialidad hacen imposible que estas decisiones sean divulgadas públicamente, la publicación por parte de la administración tributaria de orientaciones y resoluciones administrativas (redactadas de tal forma que se elimine la información confidencial de los contribuyentes) puede contribuir a hacer públicas las posiciones desarrolladas por la administración tributaria en respuesta a controversias comunes.

3.3.12 Enfoques formalistas y puramente discrecionales

61. Con frecuencia, las personas que participan en la resolución de controversias fiscales están obligadas a interpretar la legislación tributaria a la luz de los hechos concretos de un caso. Una pregunta que a menudo surge es hasta qué punto esas personas pueden ejercer discrecionalidad al hacerlo.

62. Por lo que respecta a los jueces y miembros de tribunales cuasi judiciales, frecuentemente existirán precedentes en cuanto al enfoque

que debe adoptarse al interpretar la legislación tributaria. Este enfoque suele ser influenciado por la naturaleza y la tradición del sistema jurídico de un país (por ejemplo, el derecho común o derecho civil) y con frecuencia evolucionará con el tiempo.

63. Muchos países han abandonado gradualmente los enfoques excesivamente formalistas en virtud de los cuales las palabras de un estatuto tributario se interpretaban de manera literal sin tener en cuenta su contexto y la intención del legislador. De conformidad con dicho enfoque, cualquier duda en lo que respecta a una ley tributaria debía resolverse en favor del contribuyente. En muchos países ahora existe un mayor reconocimiento de que el texto de la legislación fiscal debe leerse en su contexto y de que el propósito de las disposiciones debe tenerse en cuenta para determinar cómo éstas deberían interpretarse. Este enfoque se exige expresamente al interpretar las disposiciones de los convenios tributarios, como se reconoce en el Artículo 31 (1) de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*.¹⁴

64. Las personas encargadas de resolver las controversias fiscales no deberían tener plena discrecionalidad sobre cómo resuelven estas controversias. El principio de la supremacía del derecho exige que estas personas, ya sea que actúen como jueces, funcionarios fiscales o con una capacidad distinta, desempeñen sus funciones de conformidad con la ley. Adicionalmente, es importante que los funcionarios fiscales decidan las controversias de conformidad con las directrices administrativas aplicables. Si bien los tribunales pueden estar legítimamente en desacuerdo con las interpretaciones presentadas por la administración tributaria, los contribuyentes tienen derecho a esperar un trato consistente por parte de la administración tributaria y, por lo tanto, los funcionarios fiscales deben cumplir con las directrices publicadas por la administración hasta que se decida revertir o abandonar dicha orientación.

14 *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, se encuentra disponible en https://www.unido.org/sites/default/files/2010-10/Vienna_Convention-1986-S_0.pdf consultado el 12 de marzo de 2021. En la medida en que el Artículo 31 es una codificación del derecho internacional consuetudinario, este enfoque es aplicable incluso en los países que no han firmado o ratificado la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*.

3.4 Mecanismos a través de los cuales la administración tributaria proporciona la resolución de controversias

65. Esta sección describe con más detalle una serie de mecanismos de resolución de controversias que operan al interior y como parte de la administración tributaria. Estos mecanismos se administran normalmente a través de una oficina dentro de la administración que es separada e independiente de las dependencias que realizan las funciones de auditoría, revisión o recaudación.

3.4.1 Procedimiento de apelación administrativa

66. En muchos países, los contribuyentes pueden acogerse a un proceso de resolución de controversias proporcionado por la propia administración tributaria y a través del cual los funcionarios fiscales, que son diferentes de quienes tomaron la acción controvertida (como la determinación de un monto adicional de impuestos como resultado de una auditoría), revisan estas acciones a petición del contribuyente afectado. Este es el papel, por ejemplo, de la Oficina Independiente de Apelaciones en Estados Unidos y del Comisionado de Impuestos sobre la Renta (Apelaciones) en la India. Este proceso de revisión interna, al que se hace referencia a lo largo de este capítulo como “procedimiento de apelación administrativa”, normalmente es iniciado por medio de una objeción formal u oposición presentada por el contribuyente.¹⁵

67. El procedimiento de recurso administrativo tiene por objeto proporcionar a los contribuyentes la posibilidad de solicitar una revisión de las acciones o decisiones adoptadas por los funcionarios fiscales con las cuales no estén de acuerdo. El aspecto más crucial de un programa de apelación administrativa exitoso es que opera independientemente de las funciones de revisión, auditoría y recaudación para evitar una situación en la que los funcionarios que tomaron las acciones o decisiones controvertidas influyan en el resultado de la revisión.

68. Si un contribuyente no está de acuerdo con un ajuste fiscal que resulte del proceso de auditoría o revisión, el contribuyente normalmente tiene derecho a impugnar la determinación del revisor a nivel administrativo antes de iniciar un procedimiento judicial. Si bien algunas jurisdicciones (por ejemplo, Brasil) no permiten una revisión

15 La oficina a cargo de dicho “procedimiento de apelación administrativa” será la oficina que tenga la responsabilidad inicial de abordar las objeciones de los contribuyentes. Por ejemplo, en Jamaica, esta es la oficina a la que deben enviarse tales objeciones.

administrativa de los hallazgos del revisor, la mayoría sí lo hace. La resolución de controversias fiscales a través de la revisión administrativa, sin necesidad de litigios, suele ser más eficiente en lo que respecta a los costos y recursos, tanto para el gobierno como para el contribuyente. En la mayoría de los países, los contribuyentes no están obligados a pagar el impuesto en controversia si presentan una apelación administrativa. En algunos países, un procedimiento de apelación administrativa eficiente que resuelve las controversias antes de un litigio no sólo ahorra tiempo y dinero a los contribuyentes y a la administración tributaria, sino que también puede ayudar a aliviar el problema de un sistema judicial sobrecargado.

69. La oficina que se ocupa de las apelaciones de los contribuyentes debe tratar de resolver las controversias fiscales de manera independiente, justa e imparcial, con el objetivo de resolver las controversias cuando el contribuyente tiene razón, sin exigir al contribuyente que inicie un procedimiento judicial. Como tal, esta oficina debe tener en cuenta toda la información de los hechos y las fuentes jurídicas pertinentes antes de llegar a una decisión.

70. Tal y como ya se ha señalado,¹⁶ al establecer un procedimiento de apelación administrativa, es importante implementar medidas de supervisión para mitigar los riesgos potenciales de corrupción. Sin embargo, al mismo tiempo es importante garantizar que los funcionarios fiscales a cargo de las apelaciones no se sientan limitados a seguir las decisiones adoptadas en la fase de auditoría o revisión inicial.

3.4.1.1 Función de la oficina a cargo de las apelaciones administrativas

71. Como ya se ha mencionado, es crucial que la oficina encargada de las apelaciones opere de manera separada e independiente de las partes de la administración tributaria cuyas acciones puedan dar lugar a controversias con los contribuyentes, como lo son las funciones de revisión, auditoría y recaudación. A fin de proteger esta independencia y para garantizar una revisión imparcial y objetiva de cada caso, el funcionario de apelación asignado no debe tener ninguna participación previa en la acción (es decir, la auditoría, revisión o determinación) que dio lugar a la controversia.

¹⁶ Véase el párr. 26 anterior.

72. La función de la oficina encargada de los recursos de apelación es proporcionar una evaluación *de novo*, a petición del contribuyente, de las conclusiones controvertidas que hayan resultado de una revisión, auditoría o de una determinación de impuestos adicionales que deban ser pagados. Al hacerlo, la oficina a cargo de las apelaciones debe tener la capacidad de llegar a sus propias conclusiones independientes sobre las acciones anteriores de la administración tributaria, y de ser necesario, para mantener o reducir los impuestos adeudados como resultado de la decisión original de la administración. Por ejemplo, si después de examinar los resultados de la revisión de una declaración de impuestos que dio lugar a una determinación de impuestos adicionales de 100, esa oficina concluye que el monto apropiado de impuestos adicionales que deberían haber sido determinados es sólo de 80, la oficina a cargo de las apelaciones normalmente tendrá la facultad de exigir que el monto de impuestos determinados se ajuste en consecuencia, para que si el contribuyente acepta el monto revisado, la controversia se dé por resuelta.

73. A fin de resolver las controversias sin crear otras nuevas y mantener la confianza pública en el procedimiento de apelación administrativa, en la mayoría de los países, la oficina encargada de las apelaciones tiene la facultad de mantener o reducir el monto del impuesto resultante de las decisiones anteriores de la administración tributaria a las cuales se opuso el contribuyente. Sin embargo, no puede aumentar el monto de los impuestos determinados al adoptar posiciones distintas de las inicialmente adoptadas por la administración tributaria.

74. Los detalles del procedimiento de apelación administrativa varían entre las jurisdicciones. Algunas de las diferencias son el resultado de diferencias en los sistemas jurídicos (por ejemplo, el derecho común); otros son el resultado de factores tan diversos como la confianza de un gobierno en su administración tributaria y la experiencia de los funcionarios fiscales. En países como Estados Unidos, por ejemplo, los funcionarios de apelación administrativa están autorizados a negociar y celebrar acuerdos finales vinculantes en nombre del gobierno. En otros países (como en Perú), esta posibilidad no existe.¹⁷

75. En algunos países, el proceso de apelación administrativa no puede resultar directamente en un ajuste del impuesto determinado: si la decisión es favorable o parcialmente favorable al contribuyente, el caso se devuelve a la parte relevante de la administración tributaria que debe reevaluar el caso (a menos que el contribuyente opte por buscar un

¹⁷ Véase la sección 3.3.1 anterior.

mecanismo adicional, como los procedimientos de arbitraje o litigios judiciales que puedan estar disponibles en esa etapa).

3.4.1.2 *La solicitud de apelación administrativa*

76. La administración tributaria debería elaborar orientaciones públicas sobre cómo solicitar una apelación administrativa. Dicha orientación debería hacer hincapié en cualquier límite de tiempo que exista para hacer tal solicitud. Por ejemplo, el procedimiento de apelación administrativa puede requerir que el contribuyente presente una solicitud de apelación administrativa dentro de un número específico de días contados a partir de la recepción por parte del contribuyente de la notificación de la acción que da lugar a la controversia, como un documento de determinación o un requerimiento de pago de impuestos adicionales después de la conclusión de una auditoría o revisión.

77. El formato de tal solicitud debería ser lo suficientemente sencillo como para permitir que los contribuyentes no sofisticados inicien una apelación administrativa. Es de esperarse que la solicitud normalmente incluya la siguiente información:

- Nombre, dirección y número de identificación tributaria del contribuyente.
- Una referencia a la notificación o documento de la administración tributaria en la que se describa la acción o decisión que ha desencadenado la controversia (como una notificación de determinación de impuestos adicionales o una notificación de intención de iniciar procedimientos de recaudación en contra del contribuyente), incluyendo la fecha de dicha notificación o documento.
- La fecha del evento correspondiente o del período imponible al que se refiere.
- Una descripción de cada decisión o acción a la que se opone el contribuyente y de los argumentos que respaldan dicha objeción, que pueden incluir, especialmente para el caso de grandes contribuyentes, referencias a cualquier disposición legal o autoridad que respalde la posición del contribuyente.

78. Idealmente, debería ser posible que los contribuyentes hicieran tal solicitud electrónicamente a través de un sitio virtual seguro que vincularía automáticamente la solicitud a la notificación o documento que desencadenó la controversia, evitando así la necesidad de proporcionar parte de la información anterior.

3.4.2 *La mediación administrativa*

79. El procedimiento de mediación administrativa descrito en esta sección, que existe en países como Bélgica y Kenia, funciona de manera diferente y es complementario al procedimiento de apelación administrativa. También es diferente del proceso de mediación independiente descrito en la sección 3.5.4 ya que involucra a un mediador que pertenece a la administración tributaria en lugar de un mediador independiente. El propósito del procedimiento de mediación administrativa es facilitar las comunicaciones entre el contribuyente y los funcionarios fiscales para ayudar a resolver la controversia. Los funcionarios de mediación de la administración tributaria pueden intentar facilitar el diálogo entre las partes, ayudándolas a identificar el tema o los temas en controversia, a aclarar las posiciones de cada parte y a desarrollar una serie de posibles opciones para llegar a un acuerdo negociado.

80. Por su naturaleza, el procedimiento de mediación administrativa complementa otros mecanismos de resolución de controversias y, por lo tanto, puede ser invocado simultáneamente. Por ejemplo, una situación en la que la mediación administrativa podría ser útil es cuando un contribuyente ha presentado una solicitud en el marco del procedimiento de apelación administrativa, pero le resulta difícil comunicarse con los funcionarios fiscales encargados de las apelaciones. En ese caso, la asistencia de un mediador de la administración tributaria puede facilitar las discusiones. En algunos países, la mediación también puede ser solicitada por los funcionarios fiscales encargados de las apelaciones. Sin embargo, en muchos casos, la mediación administrativa será procedente únicamente si tanto el contribuyente como los funcionarios fiscales pertinentes acceden a participar. También debe señalarse que en algunos países (por ejemplo, Bélgica y el Reino Unido), los mediadores pueden rechazar, y de hecho lo hacen, los casos en los que se ha solicitado su asistencia, por ejemplo, porque consideran que las cuestiones sustantivas en las que se basa la controversia no pueden resolverse mediante discusiones adicionales.

81. La independencia y la imparcialidad son de vital importancia para el éxito del procedimiento de mediación administrativa. Por lo tanto, como ocurre con el procedimiento de apelación administrativa, los países que deseen proporcionar un procedimiento de mediación dentro de la administración tributaria deben establecer una oficina que sea independiente del resto de la administración tributaria, en particular respecto de las funciones de auditoría, revisión y recaudación. Si ya se ha establecido una oficina que esté a cargo de las apelaciones, el

programa de mediación administrativa podría administrarse desde esa misma oficina y ser manejado por funcionarios de apelación que hayan sido especialmente capacitados en técnicas de facilitación.

82. La función de mediación administrativa normalmente no implica una evaluación *de novo* de la controversia o una modificación de la decisión impugnada, aunque puede resultar en una recomendación o sugerencia de un resultado diferente. Por lo tanto, los funcionarios que desempeñan la función de mediación administrativa no requieren de la autoridad fiscal para evaluar y posiblemente modificar la decisión original, como es el caso de los funcionarios que desempeñan la función de apelación administrativa. Sin embargo, los funcionarios de mediación necesitarán tener la autoridad para acceder a información confidencial (por ejemplo, información específica de los contribuyentes) con el fin de facilitar eficazmente las comunicaciones. En la medida en que los funcionarios que llevan a cabo la mediación administrativa también trabajen como funcionarios de apelación, ya deberían estar legalmente autorizados a acceder a información confidencial.

83. Un programa de mediación administrativa debería estar estructurado de manera tal que permita iniciar la mediación en una etapa temprana del proceso de apelación administrativa. Tomando en cuenta los beneficios potenciales que podrían obtenerse de la mediación antes de que la administración tributaria tome una decisión, la mediación podría estar disponible incluso cuando los asuntos en controversia se encuentran en la fase de preevaluación, como en la auditoría, la revisión o la recaudación.¹⁸ Además, es fundamental que ambas partes de la controversia acepten someterse a la mediación administrativa y que expresen su disposición a resolver la controversia. La mediación administrativa puede implicar que un mediador simplemente investigue un caso e informe a un contribuyente sin que deba tomar medidas adicionales. Sin embargo, en muchos casos, las dos partes serán convocadas a una reunión facilitada por el mediador.

84. En relación con la forma y el contenido de una solicitud de mediación administrativa, debería adoptarse un enfoque flexible. Dada la posibilidad de que la mediación administrativa pudiera llevarse a cabo en cualquier etapa de una controversia fiscal, incluso antes de formalizarse (en el caso del proceso de mediación descrito en el Capítulo 2), la solicitud no siempre irá acompañada de una copia de la decisión que afecte al contribuyente (como una notificación de determinación de

18 Véase el Capítulo 2, sección 2.3.8.

impuestos adicionales), ya que dicha decisión puede estar pendiente de tomarse cuando se solicita la mediación.

3.5 Mecanismos por medio de los cuales partes independientes proporcionan una solución a las controversias

85. Esta sección examina los mecanismos nacionales de resolución de controversias que generalmente operan fuera de la administración tributaria. En casi todos los países, los contribuyentes tienen derecho a buscar la resolución de controversias fiscales en los tribunales, aunque la práctica ha demostrado que los contribuyentes frecuentemente buscan recurrir a otros mecanismos antes de acudir al litigio a fin de evitar los costos y retrasos asociados con los litigios, que pueden ser sustanciales, o para evitar publicidad negativa, ya que los procedimientos judiciales son generalmente públicos. También hay servicios de mediación independientes disponibles en algunos países. Si bien esta sección también explora el papel que un defensor del contribuyente establecido fuera de la administración tributaria pueda desempeñar en la resolución de controversias, los países pueden considerar igualmente establecer un defensor del contribuyente al interior de la administración tributaria, aunque en ese caso será de vital importancia que el defensor del contribuyente goce de total autonomía e independencia del resto de la administración. Por último, al final de esta sección se analizan los procedimientos de arbitraje y determinación de expertos que están disponibles en algunos países.

3.5.1 Resolución de controversias en los tribunales

86. Como se indicó anteriormente, los contribuyentes generalmente tienen derecho a solicitar la resolución de una controversia fiscal por parte de los tribunales.¹⁹ Dichos tribunales pueden ser tribunales civiles de jurisdicción general (tribunales que resuelvan todo tipo de demandas jurídicas), tribunales administrativos, tribunales mercantiles o

19 Como se explica en el párrafo 46, en algunas jurisdicciones, los contribuyentes están obligados a buscar la resolución de una controversia fiscal a nivel administrativo (como, por ejemplo, mediante el procedimiento de apelación administrativa) antes de iniciar un procedimiento judicial. En las jurisdicciones en las que esto no sea necesario, iniciar un procedimiento judicial puede precluir la opción de una apelación administrativa.

tribunales fiscales específicos. También podrán ser “tribunales cuasi judiciales” que, para los propósitos de este capítulo, corresponden a órganos separados establecidos por ley, con el fin de emitir decisiones sobre tipos específicos de litigios y que, aunque técnicamente no sean tribunales de justicia, tienen la facultad de resolver controversias y hacerlo a través de un proceso similar al seguido en un tribunal. En estos tribunales cuasi judiciales las controversias son decididas por expertos que pueden o no tener formación legal formal.²⁰

87. Casi todos los países también ofrecen la posibilidad de que tanto el contribuyente como la administración tributaria recurran una decisión del tribunal dictada en primera instancia respecto de una controversia fiscal. Algunos tribunales de apelaciones revisarán sólo las decisiones de un tribunal de nivel inferior en lo referente a cuestiones jurídicas (es decir, el tribunal de apelación no podrá revertir las conclusiones de los hechos alcanzadas por el tribunal de nivel inferior), mientras que otros tribunales revisarán tanto cuestiones jurídicas como cuestiones relacionadas con los hechos del caso.

88. Los beneficios de la resolución judicial de las controversias fiscales incluyen, asegurar una determinación definitiva de la obligación tributaria del contribuyente, que no podrá ser reexaminada por la autoridad tributaria o por otro tribunal (excepto en la medida en que la jurisdicción permita apelaciones judiciales). Además, los jueces y miembros de un tribunal cuasi judicial pueden ser percibidos como más imparciales y objetivos que los funcionarios fiscales a cargo de las apelaciones administrativas.

89. Como se indicó anteriormente, los procedimientos judiciales y las decisiones dictadas por los tribunales suelen ser públicos.²¹ Si bien esta transparencia sirve para aumentar la confianza en el proceso judicial y proporciona precedentes útiles sobre cómo debe aplicarse e interpretarse la ley, algunos contribuyentes pueden ser reacios a iniciar procedimientos judiciales debido a esta pérdida de confidencialidad.

90. Existen diferencias importantes entre los procesos judiciales aplicables a las controversias fiscales disponibles en los países y discutir

20 Por esta razón, las personas que resuelven controversias fiscales en tribunales cuasi judiciales comúnmente se conocen como “miembros del tribunal” en lugar de “jueces”.

21 Véase el párr. 52.

tales diferencias en detalle estaría fuera del ámbito de aplicación de este capítulo. Sin embargo, una diferencia clave es la medida en la que un tribunal escuchará argumentos legales y declaraciones de testigos. Si bien este es típicamente el caso en los países de derecho común, puede ser más excepcional en los países de derecho civil donde los tribunales tienden a basarse más en un procedimiento escrito.

91. Una consecuencia de esta distinción es que los países en los que la audiencia de testigos es la norma, tienden a tener “juicios” e investigaciones de hechos previas al juicio, que pueden ser formales o informales. La investigación informal de hechos o “descubrimiento” frecuentemente significa que las partes estipularán los hechos con anticipación al juicio, lo que acelera el proceso de litigio y ayuda a resolver muchos casos antes del juicio. El descubrimiento formal, por otro lado, puede implicar, por ejemplo, solicitudes de documentos de la parte contraria y declaraciones de testigos. Las partes no están obligadas a ponerse de acuerdo sobre ningún hecho, en cambio, los hechos son determinados por el investigador de hechos — un juez, miembro del tribunal o, de forma más excepcional, un jurado.²²

92. Sin embargo, otros países no tienen investigaciones de hechos formales previas al juicio. Los hechos y argumentos jurídicos son presentados ante el tribunal por las partes (el contribuyente y la autoridad tributaria) en el momento en que se inician las actuaciones, junto con la información y las pruebas que pudieron obtener.

93. En muchos países existen procedimientos especiales para permitir que los casos fiscales que plantean las mismas cuestiones o aquellas que sean similares, se aborden de manera conjunta o se resuelvan sobre la base de los resultados de un “caso de prueba”. Esto reduce los costos, duplicaciones y riesgos de decisiones contradictorias que se presentan al abordar dichas controversias por separado.

22 En las jurisdicciones que prevén un juicio con jurado, un contribuyente podría preferir un jurado si los hechos del contribuyente son convincentes, pero la base legal para la posición del contribuyente no es totalmente persuasiva. En esos casos, el contribuyente podría querer seleccionar un foro en el que pueda presentar sus hechos ante el jurado, y no un foro en el que los hechos deben ser estipulados o sólo serían escuchados por un juez. Sin embargo, es posible que los jurados no puedan comprender leyes fiscales complejas, por lo que debe realizarse un análisis caso por caso.

3.5.2 *Tribunales fiscales especializados*

94. Como se mencionó en la sección anterior, debido a la complejidad del derecho tributario, muchos países han establecido un tribunal especializado o cuasi judicial cuya jurisdicción se limita a cuestiones fiscales.²³ Los jueces o miembros de estos juzgados y tribunales especializados suelen tener experiencia en asuntos fiscales y, por lo tanto, están en una mejor posición para resolver los casos que tratan sobre estos temas. Los jueces y miembros de los tribunales fiscales suelen ser independientes de la administración tributaria, aunque, en algunos países, las controversias son resueltas por un panel de jueces y otros miembros, algunos de los cuales son funcionarios fiscales.

95. Uno de los beneficios de que sean expertos quienes resuelvan los casos fiscales es que ello puede garantizar una resolución más rápida de las controversias fiscales y, por lo tanto, puede reducir los retrasos y la carga de casos del sistema judicial general de un país. Si bien normalmente es posible apelar las decisiones de un tribunal fiscal especializado, los tribunales de apelaciones normalmente no están especializados en asuntos fiscales (aunque pueden contar con unidades fiscales especializadas si el número de apelaciones fiscales lo justifica).

96. Los tribunales fiscales de algunos países pueden permitir y fomentar el llegar a un acuerdo en una etapa temprana del proceso judicial. Sin embargo, como en el caso del procedimiento de apelación administrativa, otros países no ofrecen a los contribuyentes y a las autoridades fiscales la posibilidad de llegar a un acuerdo, una vez iniciado el litigio.

97. En muchos países que ofrecen tribunales fiscales especializados, se dispone de normas procesales simplificadas para el caso de procedimientos judiciales relacionados con controversias fiscales que impliquen montos menores o ciertas categorías de contribuyentes (por ejemplo, personas físicas en lugar de personas jurídicas). Estos procedimientos simplificados pueden mitigar la necesidad de estar representado por un abogado, reduciendo así los costos de los litigios fiscales para los contribuyentes. Este, por ejemplo, es el caso de México.²⁴

23 La jurisdicción de estos tribunales puede limitarse a una categoría particular de asuntos fiscales, como controversias relativas a transacciones transfronterizas, o puede extenderse a una amplia variedad de asuntos fiscales directos e indirectos.

24 Véase el párr. 101 a continuación.

98. Los siguientes son algunos ejemplos de tribunales fiscales especializados en países en desarrollo.

99. En Sudáfrica, los casos conocidos por la Corte Especial del Impuesto sobre la Renta son llevados por un juez asistido por un contador que tiene al menos 10 años de experiencia y un representante de la comunidad empresarial. Para poder presentar una petición ante la Corte Especial del Impuesto sobre la Renta, la controversia con el Servicio de Ingresos de Sudáfrica debe implicar una determinación superior a R100.000. Las controversias fiscales menores a R100.000 son atendidas por la Junta de Impuestos, que está presidida por un abogado o contador del sector privado.

100. El Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta (ITAT por sus siglas en inglés) de la India es un órgano cuasi judicial que decide sobre apelaciones a las decisiones del Departamento de Ingresos de la India. El ITAT está formado por expertos fiscales con antecedentes en derecho o contabilidad. Las decisiones del ITAT, con respecto a las posiciones legales, son vinculantes para el Departamento de Ingresos. Las apelaciones a las decisiones del ITAT pueden interponerse ante los tribunales de apelación, pero esos tribunales sólo pueden examinar los puntos sustantivos de derecho, siendo el ITAT el árbitro final en relación a los hechos.

101. México, a través de su Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ofrece un juicio fiscal “tradicional”, un juicio fiscal “virtual”, un juicio fiscal “sumario” y un juicio fiscal de “sustancia sobre forma”. La alternativa que elija el contribuyente ante el tribunal dependerá del monto de la obligación fiscal involucrada, las razones por las que se efectuó la determinación de impuestos o de la proximidad física del tribunal. Por ejemplo, si una determinación de impuestos se basa únicamente en formalidades, el contribuyente puede elegir el juicio de “sustancia sobre forma”, que permite a los magistrados pasar por alto las formalidades y anular las deudas tributarias si hay sustancia en la posición del contribuyente.

3.5.3 El defensor del contribuyente

102. El mecanismo de resolución de controversias descrito en esta sección, generalmente llamado el “defensor del contribuyente”, comparte ciertas similitudes con el procedimiento de mediación administrativa discutido en la sección 3.4.2 anterior, pero además puede tener ciertas funciones de carácter más general, como la salvaguarda de los derechos

de los contribuyentes y garantizar que la administración esté prestando servicios justos y adecuados a los contribuyentes, por ejemplo, al ocuparse de las quejas de los contribuyentes relacionadas con los servicios prestados por la administración tributaria. El defensor del contribuyente es una versión especializada de un concepto más general de defensor del pueblo, que históricamente ha sido señalado como una institución que defiende al pueblo. El creciente uso de los organismos de defensores del contribuyente puede reflejar un reconocimiento, entre los países, de la complejidad de sus respectivos sistemas fiscales y la importancia de garantizar que se respeten los derechos de los contribuyentes, que los servicios de la administración tributaria se presten de manera equitativa y eficiente, y que el gobierno debe facilitar la resolución de controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes.

103. Si bien el organismo del defensor del contribuyente descrito en esta sección es una parte independiente, los países que deseen establecer un defensor del contribuyente también podrán decidir establecerlo dentro de la administración tributaria. En tal caso, es importante que se permita al defensor del contribuyente operar de forma independiente, en particular de las funciones de auditoría, revisión y recaudación, y que se le asignen recursos adecuados para desempeñar sus funciones.²⁵ Ambos tipos de organismos existen en la práctica y se ha encontrado que proporcionan resultados positivos.

104. La creación de organismos de defensoría del contribuyente se ha vuelto más común en los últimos años, aunque los nombres dados a estos organismos difieren. En Australia, se le conoce como Inspector General de Impuestos (*Inspector-General of Taxation*), el cual es un órgano independiente de la Oficina Australiana de Impuestos. En Estados Unidos, el Servicio de Abogados de los Contribuyentes (*Taxpayer Advocate Service*) es una organización independiente dentro del Servicio de Rentas Internas (*Internal Revenue Service - IRS*). Los defensores tributarios en los países de habla hispana se conocen comúnmente como *Defensoría del Contribuyente*.

105. La creación de organismos de defensoría del contribuyente fuera de la administración tributaria puede aumentar la confianza que los contribuyentes tendrán en la habilidad del defensor del contribuyente para desempeñar sus funciones, ya que los contribuyentes pueden

25 Véase la sección 3.4.2 anterior.

considerar que es más probable que una entidad independiente garantice un trato equitativo de las controversias con la administración tributaria. La eficiencia del organismo de defensoría al contribuyente depende no sólo de esa independencia, sino también de la experiencia de sus funcionarios. Cuando el defensor del contribuyente se constituye como un organismo independiente de la administración tributaria, también es importante asegurarse de que tiene la autoridad legal para acceder a información específica de los contribuyentes y otra información confidencial que está obligado a mantener con esa confidencialidad.

106. Cuando el defensor del contribuyente se ha establecido al interior de la administración tributaria, es fundamental que esté separado de todas las demás funciones operativas de la administración y que funcione de manera independiente a estas otras funciones. Esto es especialmente cierto con respecto a las funciones de auditoría, revisión y recaudación. Cuando el defensor del contribuyente desempeña la función más general de supervisar la prestación de servicios por parte de la administración tributaria a los contribuyentes, también será importante garantizar su independencia de otras oficinas, como de aquellas que establecen prácticas administrativas de aplicación general (por ejemplo, políticas de auditoría y de recaudación), reglas de promulgación u otras orientaciones y proyectos de formularios. La independencia del defensor del contribuyente también puede requerir que su presupuesto se asigne y administre por separado.

107. Recurrir a los servicios de un defensor del contribuyente debería ser lo más sencillo posible. También es importante que los contribuyentes conozcan de la existencia y el papel del defensor del contribuyente.

Recuadro 1. Defensor del contribuyente: la experiencia positiva en México

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) fue establecida en México en 2011, como un organismo independiente de la administración tributaria que desempeña las funciones de un defensor del contribuyente. La PRODECON ha recibido facultades en virtud de la legislación nacional de México que le autorizan abordar tanto asuntos específicos de los contribuyentes como cuestiones de interés general relacionadas con el funcionamiento de la administración tributaria.

Los recursos para la resolución de controversias específicas de los contribuyentes ofrecidos por la PRODECON permiten a los

contribuyentes presentar quejas sobre el servicio, en relación con acciones tomadas por la administración tributaria. Estas reclamaciones se atienden mediante los procedimientos de reclamación de la PRODECON. Además, los contribuyentes pueden solicitar, a través del procedimiento de acuerdo conclusivo, la asistencia de mediación de la PRODECON para facilitar las comunicaciones en sus interacciones con la administración tributaria. Otro servicio específico para los contribuyentes prestado por la PRODECON es la representación legal de ciertos contribuyentes para ayudarles en sus relaciones con la administración tributaria.

El procedimiento de quejas de la PRODECON

El procedimiento de quejas permite a la PRODECON investigar cualquier acción de la administración tributaria que pueda infringir o que haya infringido los derechos de un contribuyente. Este procedimiento puede ser solicitado por cualquier persona física o jurídica que crea que sus derechos como contribuyente han sido infringidos, independientemente del monto de la obligación fiscal en juego.

Bajo el procedimiento de queja, la PRODECON revisa y analiza la protesta del contribuyente, y otorga al funcionario fiscal involucrado en la controversia un término de 72 horas para presentar el punto de vista de ese funcionario en forma de un reporte. Si después de revisar el informe del funcionario, la PRODECON determina que la queja tiene mérito, emitirá recomendaciones no vinculantes para modificar la posición de la administración tributaria con miras a resolver la controversia. Si el funcionario se niega a seguir las recomendaciones, la PRODECON pondrá las recomendaciones a disposición del público, manteniendo la confidencialidad de la información particular del contribuyente.

Desde la creación de la PRODECON, el procedimiento de queja ha sido ampliamente utilizado por los contribuyentes mexicanos. Según los datos facilitados por la PRODECON, hasta 2019, se han presentado 170,000 solicitudes de asistencia en el marco del procedimiento de quejas.

El procedimiento de acuerdo conclusivo de la PRODECON

El procedimiento de acuerdo conclusivo, establecido en 2014, es un mecanismo alternativo de resolución de controversias fiscales en México. Los contribuyentes sometidos a auditoría, que no estén de acuerdo con la posición y las conclusiones de la autoridad fiscal, tienen derecho a comparecer ante la PRODECON para solicitar su intervención como mediador.²⁶ El procedimiento proporciona un foro transparente y amistoso para que el contribuyente y la autoridad tributaria, con un tercero imparcial actuando como observador, discutan el tratamiento fiscal o la interpretación de la ley tributaria que se está aplicando durante la auditoría, con el objetivo de llegar a un consenso para resolver la controversia.

Según los datos facilitados por la PRODECON, hasta el momento se han tramitado 10,500 solicitudes de mediación por la PRODECON, lo que facilitó la resolución de la mayoría de las controversias en cuestión. El procedimiento permite la resolución de controversias sin recursos judiciales, evitando así costos de litigio tanto para los contribuyentes como para el gobierno.

El procedimiento de acuerdo conclusivo actúa como una alternativa y no como un complemento al proceso de apelación administrativa ofrecido por la administración tributaria. En el marco del procedimiento de acuerdo conclusivo, la función principal de la PRODECON no es simplemente facilitar las comunicaciones entre la administración y el contribuyente, sino también resolver la controversia facilitando la negociación de una resolución mutuamente aceptable, mediante el intercambio de propuestas entre las partes contendientes.

El procedimiento de acuerdo conclusivo sólo está disponible mientras un caso se encuentre en auditoría o revisión. Al iniciar el procedimiento se suspenden los términos nacionales correspondientes, así como los procedimientos de auditoría y recaudación.

26 Este aspecto de la labor de la PRODECON se menciona aquí a pesar de que no es un mecanismo de resolución de controversias en el sentido de este capítulo.

Aunque el objetivo del acuerdo conclusivo es llegar a un acuerdo que resuelva la totalidad de la controversia fiscal, también se permiten resoluciones parciales. En el caso de una resolución parcial, la administración tributaria puede reanudar los procedimientos de auditoría y recaudación aplicables con respecto a los asuntos sin resolver.

Si el procedimiento de acuerdo conclusivo no resuelve con éxito la controversia de la auditoría, el contribuyente puede recurrir al procedimiento de apelación administrativa de la administración tributaria, u optar por los tribunales. Al cerrar un caso de acuerdo conclusivo fallido, la PRODECON está facultado para emitir una declaración de “violación de derechos” si determina que la administración tributaria ha actuado de manera arbitraria durante la auditoría correspondiente. Si bien una declaración de violación de los derechos no es vinculante, puede ser útil para el contribuyente si la controversia procede a las apelaciones administrativas o a los tribunales.

El servicio de representación legal y de defensa de la PRODECON

De conformidad con este procedimiento, la PRODECON ofrece representación legal a los contribuyentes para ayudarlos en sus interacciones con la administración tributaria. Este servicio se ofrece generalmente a los pequeños contribuyentes: sólo está disponible para los contribuyentes cuando el monto de los impuestos determinados por la administración tributaria en un año en particular, no excede de 1 millón de pesos mexicanos, sin tener en cuenta las penalidades, recargos o ajustes inflacionarios.

3.5.4 La mediación independiente²⁷

108. El procedimiento de acuerdo concluyente ofrecido por la PRODECON (véase el Recuadro 1 anterior) representa un buen ejemplo de un mecanismo de mediación independiente. Si bien el objetivo y las técnicas de un mecanismo de mediación independiente son de alguna forma similares a los del servicio de mediación administrativa descrito en la sección 3.4.2, una diferencia clave es que la mediación independiente permite recurrir a un mediador que no pertenece a la administración tributaria y, por lo tanto, puede ser percibido por el contribuyente como más independiente.

109. Como ocurre en el caso del servicio de defensor del contribuyente creado como un organismo independiente de la administración tributaria,²⁸ los países que deseen prestar un servicio de mediación independiente deben velar por que los mediadores tengan la autoridad legal para acceder a información confidencial específica de los contribuyentes y que tengan la obligación legal de preservar dicha confidencialidad.

3.5.5 Determinación de expertos

110. En algunos países, las cuestiones que se refieren esencialmente a los hechos, como, por ejemplo, el valor comercial de un activo, pueden delegarse a un experto cuyo mandato es simplemente formular la determinación requerida sobre los hechos. Esto puede hacerse como parte de un procedimiento judicial, cuando se decide que un experto independiente debe emitir una determinación sobre un tema técnico y complejo relacionado exclusivamente con cuestiones de hecho, tal determinación será entonces presentada al tribunal. En estas circunstancias, la determinación del experto es vinculante para las partes.

111. El recurrir a una determinación de experto puede ayudar a evitar los costos de una “batalla de testigos expertos” en la que ambas partes tratan de influir en la decisión de un tribunal sobre una cuestión de hechos compleja, haciendo que sus propios testigos expertos presenten sus opiniones ante el tribunal, quien posteriormente debe tomar una decisión al respecto.

27 Si bien esta sección se centra en el papel que un mediador independiente puede desempeñar en la resolución de controversias fiscales nacionales, el Capítulo 6 explica cómo podría utilizarse la mediación en el contexto del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los convenios tributarios.

28 Véase el párr. 105 anterior.

112. La determinación de expertos no debe confundirse con el uso de peritos expertos, que pueden ser utilizados por una o ambas partes en un procedimiento judicial para tratar de establecer algunas cuestiones de hechos de un caso fiscal. Los peritos expertos no determinan la cuestión de hechos de la que se trate, sino que simplemente presentan su posición (de forma verbal o por escrito) al tribunal, quien es únicamente responsable de llegar a una decisión sobre la cuestión de hecho relevante. Del mismo modo, la determinación de expertos no debe confundirse con los casos en que el tribunal nombra a su propio experto para que brinde asesoría al tribunal sobre ciertos aspectos de una controversia fiscal.

3.5.6 Arbitraje

113. En algunos países (por ejemplo, en Portugal), un procedimiento de arbitraje nacional permite la resolución vinculante de una controversia entre la administración tributaria y el contribuyente, por una o varias partes independientes que actúan fuera de un marco judicial formal. En estos países, el arbitraje normalmente sólo se permite después de que los recursos disponibles en la administración tributaria (por ejemplo, una apelación administrativa) no han resultado en un acuerdo que resuelva el tema controvertido.

114. Esos procedimientos de arbitraje nacional aplicables a las controversias fiscales son fundamentalmente diferentes de las disposiciones de arbitraje del MAP que a veces se encuentran en los convenios tributarios bilaterales o que se establecen en la Parte VI de la *Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Convenios Tributarios para Prevenir el BEPS*. Tal y como se explica en el Capítulo 5, las disposiciones de arbitraje del MAP se utilizan para resolver controversias que impiden a las autoridades competentes de los países contratantes de un convenio tributario, celebrar un acuerdo mutuo bajo el procedimiento de acuerdo mutuo previsto en estos convenios. Por lo tanto, el arbitraje del MAP es un procedimiento para resolver controversias entre dos administraciones tributarias en lugar de controversias entre contribuyentes y las administraciones tributarias.

115. Los procedimientos de arbitraje nacional pueden estar establecidos por ley o pueden estar disponibles a través de acuerdos con la administración tributaria. En el primer caso, el arbitraje puede estar disponible como un derecho (si se cumplen las condiciones aplicables).

De lo contrario, el arbitraje solo está disponible con respecto a un caso específico, si tanto el contribuyente como la administración tributaria están de acuerdo.

116. El arbitraje nacional de controversias fiscales puede estar limitado a cuestiones de hecho, como la valoración de un activo o el precio de plena competencia de una transacción, pero en algunos países, las cuestiones jurídicas también son elegibles para el arbitraje.

117. Deben abordarse una serie de diferentes aspectos al diseñar un procedimiento de arbitraje nacional. Estos incluyen:

- *La selección de los árbitros:* el número de árbitros y el proceso para su selección deben ser claros. En el arbitraje tributario nacional, es frecuente tener un solo árbitro que sea seleccionado conjuntamente por el contribuyente y la administración tributaria. Se deben especificar las cualificaciones o criterios de selección necesarios que los árbitros deben cumplir. En la medida de lo posible, las partes deben tratar de nombrar a un árbitro que tenga experiencia relevante. Por ejemplo, si la controversia implica un desacuerdo sobre la valoración de un activo, es posible que las partes deseen exigir que un árbitro posea al menos cinco años de experiencia en valoración de activos. Además, para evitar conflictos de intereses, un árbitro no debería haber tenido ninguna participación previa en la controversia en particular, o con el contribuyente en cuestión.
- *La forma del procedimiento de arbitraje:* el arbitraje puede adoptar diferentes formas. Por ejemplo, bajo el llamado “arbitraje de baseball” o “arbitraje oferta final”, el árbitro solo hará una elección entre la posición del contribuyente y la de la administración tributaria y no puede adoptar una resolución intermedia, lo cual tiene el beneficio de obligar a las partes a abandonar posiciones extremas. Bajo el enfoque de “opinión independiente”, los árbitros tienen más discrecionalidad, pero pueden entonces requerir más información y pueden necesitar proporcionar una justificación más completa de sus decisiones. Sea cual sea la forma utilizada, será importante establecer reglas de procedimiento para la realización de los procedimientos de arbitraje, como los plazos para los diferentes pasos que conducen a la decisión de arbitraje y las reglas que rigen la conducta de los árbitros (por ejemplo,

el árbitro debe abstenerse de cualquier comunicación ex parte con cualquiera de las partes, antes y durante el procedimiento de arbitraje).

- *Costos del arbitraje*: las reglas aplicables deben determinar qué parte asumirá los costos del arbitraje, incluyendo la remuneración de los árbitros, o cómo estos costos serán compartidos entre las partes. Por ejemplo, podría definirse que cada parte pagará la mitad de la compensación del árbitro, gastos y honorarios y costos relacionados.
- *Confidencialidad de la información*: a diferencia de los procedimientos judiciales, el procedimiento de arbitraje nacional suele ser confidencial. Por lo tanto, será necesario garantizar que los árbitros tengan acceso a información confidencial específica de los contribuyentes y otra información confidencial y que estén legalmente obligados a preservar la confidencialidad de dicha información, por ejemplo, a través de un acuerdo vinculante con la administración tributaria.
- *Carácter vinculante de la decisión*: un aspecto crítico del procedimiento de arbitraje es hasta qué punto la decisión de arbitraje debe ser definitiva y vinculante tanto para el contribuyente como para la administración tributaria. Si el arbitraje pretende ser una alternativa a los procedimientos judiciales, sería lógico suponer que la decisión de arbitraje sería definitiva y vinculante para ambas partes. En algunos países, sin embargo, el contribuyente puede tener derecho a rechazar una decisión de arbitraje y someter el tema a los tribunales. Además, en muchos países, generalmente es posible pedir a un tribunal que invalide una decisión de arbitraje por razones de procedimiento, como cuando los árbitros excedieron su jurisdicción.

PARTE 2

EL MECANISMO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS DE LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS: EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

Capítulo 4

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo

4.1 Introducción

1. Este capítulo examina el procedimiento de acuerdo mutuo (MAP), que es el procedimiento de resolución de controversias previsto en los convenios tributarios.¹ Este procedimiento, que es separado e independiente de los mecanismos administrativos y judiciales para la resolución de controversias previstos por la legislación nacional, permite a los representantes de los Estados que han celebrado un convenio tributario (normalmente a través de funcionarios de sus respectivas administraciones fiscales) atender las quejas de los contribuyentes relacionadas con la incorrecta aplicación de las disposiciones del convenio, así como las dificultades o dudas que surjan en relación con la interpretación o aplicación del convenio.

2. El MAP desempeña un papel crucial en la promoción del cumplimiento de las obligaciones derivadas de los convenios. Su objetivo es proporcionar a los contribuyentes extranjeros la garantía de que la aplicación potencialmente incorrecta de las disposiciones de los convenios por un Estado contratante del convenio puede ser señalado ante los funcionarios fiscales del otro Estado contratante del convenio. Por lo tanto, el MAP es un componente crítico de un convenio tributario y una disposición clave para los inversores extranjeros y otros contribuyentes. Este es especialmente el caso en los países donde los extranjeros pueden ser reacios a confiar en los mecanismos administrativos y judiciales

1 Este capítulo no se refiere al tipo de procedimiento de acuerdo mutuo previsto ni por el *Convenio para la eliminación de la doble tributación en relación con el ajuste de los beneficios de las empresas asociadas* de la UE (90/436/EEC), a menudo denominado el Convenio de Arbitraje de la UE, ni de la Directiva del Consejo de la UE 2017/1852, del 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de controversias fiscales en la Unión Europea. Puede obtenerse más información sobre estos instrumentos, que son aplicables en la Unión Europea, en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en, consultado el 12 de marzo de 2021.

nacionales de resolución de controversias, por ejemplo, debido a la percepción de que las administraciones fiscales, los tribunales administrativos y las cortes de estos países carecen de los recursos necesarios o de la experiencia en convenios tributarios para conocer sobre los asuntos relacionados con los convenios que suelen ser complejos.

3. Como ya se mencionó, las estadísticas con respecto al MAP muestran que el número de casos de MAP aumentó, en promedio, más del 11 por ciento cada año entre 2006 y 2015.² Sin embargo, estas estadísticas también muestran que la mayoría de los países en desarrollo carecen de experiencia o tienen una experiencia limitada con el MAP³ a pesar de que estos países, así como todos los países que celebran convenios tributarios, deben estar preparados para cumplir con sus obligaciones establecidas en los convenios con respecto al MAP, independientemente de cualquier falta de experiencia.

4. Este capítulo brinda orientación práctica sobre el MAP y está dirigido principalmente a los países en desarrollo que tienen poca experiencia en dicho procedimiento, aunque su contenido también será relevante para un rango más amplio de países. Este capítulo reemplaza a la Guía de las Naciones Unidas para el procedimiento de acuerdo mutuo, que fue aprobada por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas en su sesión de 2012.⁴ La orientación incluida en este capítulo complementa las orientaciones sobre el procedimiento de acuerdo mutuo incluidas en el Comentario al Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, que constituye la fuente de información con mayor autoridad en la interpretación de las disposiciones incluidas en ese modelo; en caso de divergencia entre la orientación de este capítulo y la del Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, este último debe prevalecer. Además, en la medida en que las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas relativas al MAP son similares a las del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, y debido a que el Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas cita grandes extractos del Comentario del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, los Comentarios del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE también serán pertinentes, en particular en lo que respecta a los convenios que

2 Véase el Capítulo 1, párr. 11.

3 Véase el Capítulo 1, pie de página 8.

4 Véase el Prefacio, pie de página 10.

siguen la redacción del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y no la del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. Sin embargo, la orientación de este capítulo sólo es pertinente en la medida en que las disposiciones del MAP del convenio individual en virtud de las cuales se plantea un caso de MAP sean idénticas o sustancialmente similares a las que se encuentran en los Modelos de las Naciones Unidas o de la OCDE.

5. El Capítulo 1 describió cómo la Acción 14 (Hacer más Efectivos los Mecanismos de Resolución de Controversias) del Proyecto del G20/OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) ha tenido un impacto significativo en la implementación del MAP.⁵ El gran número de países que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS⁶ se han comprometido a aplicar el estándar mínimo incluido en el informe final sobre la Acción 14.⁷

6. Por tal motivo, los elementos de ese estándar mínimo y las mejores prácticas incluidas en el informe final sobre la Acción 14 se incluyen en el Anexo de este capítulo y se mencionan cuando son relevantes. Sin embargo, los países que no se han unido al Marco Inclusivo de BEPS no están obligados a aplicar ese estándar mínimo.

7. Dado que muchos de los países que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS son países en desarrollo y estos países serán objeto de una revisión de pares respecto a sus prácticas del MAP,⁸ la comunidad internacional ha hecho hincapié en brindar asistencia a esos países para ayudarles a minimizar y resolver las controversias fiscales transfronterizas. Esta asistencia puede ayudar a esos países a superar los desafíos que frecuentemente experimentan con respecto al MAP. Los siguientes son algunos de estos desafíos:

- Muchos países en desarrollo, especialmente los países menos desarrollados, actualmente tienen una capacidad limitada para poder abordar asuntos internacionales complejos sobre convenios tributarios y pocos han establecido el marco administrativo que les permitiría llevar a cabo un MAP de manera eficaz.
- En algunos casos, la relación entre el MAP y la legislación interna

5 Véase el Capítulo 1, sección 1.2.

6 Véase el Capítulo 1, pie de página 13.

7 OECD (2015), Hacer más Efectivos los Mecanismos de Resolución de Controversias - Acción 14: Informe Final, Capítulo 1, párr. 10.

8 Véase el Capítulo 1, pie de página 15.

no es clara y puede obstaculizar la aplicación del MAP.

- Los países con experiencia limitada en materia de legislación fiscal internacional (por ejemplo, auditorías/estudios sobre precios de transferencia y aplicación de convenios) o con leyes tributarias nacionales que carecen de normas sólidas para tratar cuestiones transfronterizas, pueden verse tentados a tratar de evitar la resolución de controversias fiscales internacionales a través del MAP.
- No todos los países están conscientes de que la inclusión de disposiciones del MAP en un convenio tributario crea obligaciones jurídicas para los países contratantes del convenio. Además, es posible que algunos países no hayan considerado plenamente los aspectos procedimentales del MAP y, por lo tanto, pueden sentirse tentados a desalentar su uso.
- La protección de los derechos de los contribuyentes, incluyendo el derecho a la confidencialidad, puede ser un problema en algunos países, en particular en los países con experiencia limitada con la legislación fiscal internacional; si los contribuyentes no confían en el MAP porque no confían en los funcionarios involucrados o en el proceso institucional, pueden ser reacios a utilizarlo.

8. A pesar de estos desafíos, los países en desarrollo deberían estar conscientes de la necesidad de proveer mecanismos para abordar las controversias relacionadas con los convenios tributarios. Estos países se enfrentan a casos fiscales internacionales y en particular, a casos de precios de transferencia: las transacciones transfronterizas entre diferentes partes de los grupos de MNE no se producen sólo entre los países desarrollados, sino también con los países en desarrollo. Con esos casos se produce la necesidad de aplicar mecanismos para evitar obstáculos al comercio internacional y a la inversión. Dado que los mecanismos nacionales de resolución de controversias sólo abordan una controversia al interior de un país contratante de un convenio e ignoran el convenio tributario en el otro país, por lo tanto, no abordando la posibilidad de una doble tributación, un país no puede basarse exclusivamente en recursos internos para abordar los casos internacionales de doble tributación. El MAP permite que estos casos se resuelvan de manera vinculante para ambos países involucrados.

4.2 ¿Qué es el MAP?

4.2.1 *El papel del MAP*

9. Casi todos los convenios tributarios modernos incluyen un artículo que establece un procedimiento para abordar las dificultades que puedan surgir en la interpretación y aplicación del convenio. Este procedimiento, el MAP, es especialmente relevante cuando tales dificultades pueden resultar en una doble tributación, tomando en cuenta que evitar la doble tributación⁹ es uno de los principales propósitos para celebrar convenios tributarios; de hecho, incluso los casos de doble tributación no abordados por el convenio pueden ser atendidos bajo el marco del MAP.

10. El MAP ofrece a los contribuyentes una vía para la resolución de una controversia relativa a la aplicación de las disposiciones de los convenios tributarios que es diferente e independiente de los mecanismos para la resolución de controversias que se encuentran disponibles a nivel nacional. Si bien esta vía puede no ser siempre exitosa, presenta algunas ventajas sobre los mecanismos puramente nacionales de resolución de controversias:

- El MAP permite que los funcionarios fiscales de los dos Estados contratantes del convenio examinen la cuestión y cualquier acuerdo al que se llegue en el contexto del MAP puede impactar la tributación en ambos Estados contratantes del convenio, mientras que el impacto del sistema de resolución de controversias nacional, disponible en un Estado parte del convenio, generalmente se limita a la tributación en ese Estado y, por tanto, puede no ser capaz de resolver el problema.
- El MAP implica la consideración de cuestiones relacionadas con los convenios tributarios por parte de funcionarios que están familiarizados y tienen experiencia en convenios tributarios, lo que no es necesariamente el caso de funcionarios y jueces que se ocupan de diferentes tipos de controversias fiscales e incluso controversias no fiscales.
- El MAP, al ser menos formal que los procedimientos judiciales nacionales (especialmente si tales recursos deben interponerse en

9 Tal y como se reconoce en el Título y el Preámbulo propuestos en los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE.

los dos Estados contratantes del convenio para eliminar la doble tributación), puede ser menos costoso para los contribuyentes y para las administraciones tributarias. También puede brindar una resolución más rápida del caso en países en los que ocurran retrasos prolongados en la tramitación de casos por parte de los tribunales y los tribunales cuasi judiciales.¹⁰

- El MAP no prohíbe el uso de los mecanismos nacionales de resolución de controversias en uno o ambos Estados contratantes del convenio (aunque puede estar prohibido que los contribuyentes utilicen el MAP y dichos recursos al mismo tiempo, para así evitar el riesgo de decisiones contradictorias).
- Dado que el MAP puede iniciarse tan pronto como sea probable el riesgo de una tributación que no sea conforme a las disposiciones de un convenio tributario, puede implicar un acceso más rápido a un mecanismo de resolución de controversias de lo que sería posible de conformidad con la legislación nacional.

4.2.2 Fundamento jurídico del MAP

11. El artículo de un convenio tributario que contiene las disposiciones sobre el MAP se basa normalmente en el Artículo 25 del Modelo de las Naciones Unidas o de la OCDE. El Artículo 25, tal y como se redacta en ambos, establece tres situaciones diferentes en las cuales se puede utilizar el MAP:

- La primera situación, que es por mucho la más frecuente, es cuando una persona que considera que el tratamiento fiscal recibido en uno o ambos Estados contratantes del convenio no es (o no lo será en el futuro) conforme al convenio, solicita que esta cuestión sea abordada en el marco del MAP. Esta situación se aborda en los párrafos 1 y 2 del Artículo 25.
- La segunda situación es cuando los funcionarios fiscales de los dos Estados contratantes del convenio tratan de resolver por mutuo acuerdo las cuestiones relativas a la interpretación o aplicación de una disposición de un convenio (como, por ejemplo, el

10 Esto es especialmente cierto a la luz del estándar mínimo 1.3 de la Acción 14 de BEPS, en virtud del cual los países que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS se comprometen a tratar de solucionar los casos de MAP en un plazo promedio de 24 meses (véase el párr. 179 más adelante).

significado de un término no definido en el convenio). Estos casos generalmente están relacionados con cuestiones que afectan a más de una persona; pueden incluir cuestiones de interpretación de convenios que conciernen a una categoría de contribuyentes o cuestiones relacionadas con la forma en que las disposiciones del convenio serán aplicadas en la práctica. Esta situación se aborda en la primera oración del párrafo 3 del Artículo 25.

- La tercera situación es cuando los funcionarios fiscales de los dos Estados contratantes del convenio consultan entre ellos para la eliminación de la doble tributación en los casos no previstos en el convenio, por ejemplo, cuando un residente de un tercer Estado tiene un establecimiento permanente en ambos Estados contratantes del convenio y se produce una doble tributación por la forma en que estos Estados calculan las utilidades de los dos establecimientos permanentes. Esta tercera situación se aborda en la segunda oración del párrafo 3 del Artículo 25.

12. La orientación que se proporciona en este capítulo trata principalmente con los casos comprendidos en la primera categoría, que implica solicitudes formuladas a las autoridades fiscales por parte de personas que consideren que no han sido gravadas de conformidad con las disposiciones del convenio.

13. Los funcionarios fiscales de un Estado que es parte de un convenio que están encargados de la aplicación del MAP son denominados en los convenios tributarios como la “autoridad competente” de ese Estado. La expresión “autoridad competente” se define en el párrafo 1(e) del Artículo 3 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.¹¹ Si bien los países se encuentran en libertad de elegir quién será nombrado para tal efecto, es importante que las personas o autoridades así designadas tengan la autoridad suficiente para negociar eficazmente con sus homólogos en el otro Estado contratante del convenio y para tomar decisiones vinculantes con respecto a los casos que se les presenten. Por lo tanto, generalmente se definirá como la autoridad competente al ministro o al titular de la administración tributaria y sus representantes autorizados, lo que significa que los altos funcionarios de la administración tributaria o del ministerio de que se trate (y no

11 Párrafo 1(f) del Artículo 3 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

el ministro o el titular de la administración tributaria personalmente) desempeñarán las funciones asignadas por el convenio a la autoridad competente.

14. El Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas tiene dos versiones del Artículo 25. La única diferencia entre estas dos versiones (la Alternativa A y la Alternativa B) es que la Alternativa B incluye un párrafo adicional (el párrafo 5) que estipula el arbitraje obligatorio de asuntos que las autoridades competentes no puedan resolver dentro de un plazo de tres años. El proceso de arbitraje previsto en ese párrafo se discute en el Capítulo 5.

15. A continuación, se incluye una breve descripción de los párrafos 1 a 4 de ambas versiones del Artículo 25. Otras partes de este capítulo proporcionan un análisis detallado de los requisitos y obligaciones de cada párrafo y proporcionan orientación sobre su aplicación práctica.

16. El párrafo 1 establece una vía para que los contribuyentes soliciten a la autoridad competente que atienda posibles violaciones de las disposiciones de un convenio tributario. Los requisitos de ese párrafo son:

- Que el contribuyente considere que el tratamiento fiscal recibido en uno o en ambos Estados no es, o no será, de acuerdo con las disposiciones del convenio.
- El caso deberá presentarse ante la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente o, en los casos relacionados con la reclamación de una tributación discriminatoria basada en la nacionalidad a la que le aplicaría el párrafo 1 del Artículo 24, del Estado de la nacionalidad del contribuyente.
- El caso deberá presentarse en un plazo de tres años, contado a partir del momento en que se notifique a la persona la acción que presuntamente da lugar a una tributación no conforme con las disposiciones del convenio (por ejemplo, una notificación de determinación).

17. La única diferencia entre el párrafo 1 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas y el párrafo 1 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE se refiere al segundo requisito. El párrafo 1 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE se modificó en 2017 para permitir que una persona presente un caso ante la autoridad competente de cualquiera de los Estados. Esta diferencia se discute más adelante.¹²

12 Párrs. 47 y 111.

18. El párrafo 2, que es idéntico en los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, establece las obligaciones de la autoridad competente ante la cual se presenta un caso en virtud del párrafo 1.

19. El párrafo 3, que es idéntico en los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, aborda la segunda y tercer situaciones mencionadas en el párrafo 11 anterior, en las cuales se puede recurrir al MAP. De acuerdo con la primera oración del párrafo, las autoridades competentes deben tratar de resolver de mutuo acuerdo las cuestiones relativas a la interpretación o aplicación del convenio. La segunda oración del párrafo también les autoriza a consultarse entre sí para la eliminación de la doble tributación en los casos no previstos en el convenio, por ejemplo, en el caso mencionado en la última parte del párrafo 11.

20. La primera oración del párrafo 4, que es la misma en los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, autoriza a las autoridades competentes a comunicarse directamente entre sí para efectos del procedimiento de acuerdo mutuo. La segunda oración del párrafo, que no tiene equivalente en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, permite a las autoridades competentes desarrollar procedimientos bilaterales, por medio de consultas, para la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo.¹³

21. El estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS exige que los países que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS incluyan en sus convenios tributarios los párrafos 1, 2 y 3 del Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Sin embargo, permite a estos países utilizar mecanismos alternativos en lugar de seguir estrictamente la redacción de la primera oración del párrafo 1 y de la segunda oración del párrafo 2.¹⁴ Como se explica a continuación, esto permite a estos países adoptar la redacción diferente del párrafo 1 que figura en el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

13 Si bien el párrafo 4 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE no estipula expresamente que la autoridad competente pueda desarrollar tales procedimientos, no hay una diferencia sustantiva entre las dos versiones porque la autorización para desarrollar estas disposiciones administrativas también puede encontrarse en el párrafo 3 del Artículo 25.

14 Elemento 1.1 del estándar mínimo (véase el Anexo).

4.3 Cuestiones típicas de los convenios abordadas a través del MAP

4.3.1 Lista de cuestiones típicas del MAP

22. Como se ha mencionado anteriormente, la gran mayoría de los casos de MAP resultan de solicitudes formuladas por los contribuyentes en virtud del párrafo 1 del Artículo 25. Las cuestiones que dan lugar a esas solicitudes suelen ser el resultado de desacuerdos relacionados con los hechos de un caso o con la interpretación de las disposiciones aplicables del convenio. Dichos casos a veces involucran la interpretación de contratos o de disposiciones de la legislación nacional, como las relacionadas con legislación laboral o derechos de autor.

23. El Comentario al Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas¹⁵ identifica algunas cuestiones comunes que son abordadas a través del MAP. Los siguientes son algunos ejemplos de estas cuestiones:

- *Cuestiones sobre precios de transferencia y cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios a un establecimiento permanente.* Las estadísticas de los MAP del Marco Inclusivo sobre BEPS¹⁶ incluyen un desglose de los casos de MAP indicando si se relacionan con cuestiones de atribución de beneficios¹⁷ o con otros casos. Según las estadísticas preparadas para el 2019, estos casos, que se examinan más adelante en las secciones 4.3.2 y 4.3.3, representaron el 54 por ciento de los casos de MAP pendientes de resolución reportados para el final de ese año.
- *Si existe o no un establecimiento permanente en un Estado contratante del convenio.* Cuando, por ejemplo, una empresa del Estado A realice actividades en el Estado B y el Estado B considere que las actividades empresariales ejercidas en su territorio constituyen un establecimiento permanente según la definición de esa expresión en el convenio correspondiente, el Estado B podrá

15 Párr. 9, citando los párrs. 9 a 10 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

16 Véase el Capítulo 1, párr. 11.

17 Se definen como cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios a un establecimiento permanente o la asignación de beneficios entre empresas asociadas y que se derivan de disposiciones de convenios correspondientes a los Artículos 7 y 9 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE.

gravar las utilidades de la empresa que considere atribuibles a ese establecimiento permanente, así como otras utilidades a las que se refieren las disposiciones del convenio que sean similares a las contempladas en párrafo 1 (b) y (c) del Artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. Sin embargo, el Estado A puede tomar la posición de que no existe un establecimiento permanente y que el convenio le otorga el derecho exclusivo a gravar las utilidades de la empresa. En consecuencia, los beneficios gravados por el Estado B también estarían gravados por el Estado A, el cual puede negarse a eliminar la doble tributación.

- *Doble residencia de una persona (persona física o jurídica)*. Por ejemplo, una persona que es residente de los dos Estados A y B en virtud de las respectivas leyes nacionales de estos Estados y que tenga una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, de conformidad con las disposiciones del convenio entre los Estados A y B que son idénticas al párrafo 2 (a) del Artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, se considerará residente únicamente del Estado con el que sus relaciones personales y económicas sean más estrechas (centro de intereses vitales). Con base en este criterio, el individuo considera que es residente del Estado A para efectos del convenio. Sin embargo, el Estado B aplica el criterio de manera diferente y grava las rentas mundiales del individuo, con base en la consideración de que el individuo es residente del Estado B para los efectos del convenio.
- *Presunta aplicación de retenciones de impuestos en contravención a las disposiciones del convenio*. Un ejemplo sería cuando una sociedad residente del Estado A paga un dividendo a una sociedad residente del Estado B y la sociedad retiene impuesto por dividendos a una tasa del 25 por ciento de conformidad con la legislación nacional del Estado A. Una vez que la sociedad del Estado B ha solicitado la devolución del impuesto retenido en exceso a la tasa aplicable de conformidad con lo establecido en el párrafo 2 del Artículo 10 del convenio entre los Estados A y B, las autoridades tributarias del Estado A niegan dicha solicitud porque consideran que la sociedad del Estado B no es el beneficiario efectivo (“beneficial owner”) del dividendo. La sociedad no está de acuerdo con ese punto de vista.

- *Cuestiones relacionadas con la caracterización de la renta.* Un problema como este surgiría cuando, por ejemplo, una sociedad residente de un Estado contratante del convenio considere que un pago que recibió por un software por parte de un residente del otro Estado contratante del convenio constituye un beneficio empresarial (que, en virtud del Artículo 7 del convenio correspondiente, el otro Estado no puede gravar en ausencia de un establecimiento permanente en su territorio), pero el otro Estado solicita el pago de una retención impositiva sobre el monto pagado pues considera que el pago constituye un pago por regalías, el cual está regulado por el Artículo 12 del convenio.
- *Presunta aplicación de disposiciones nacionales antiabuso en contravención a las disposiciones del convenio.* Por ejemplo, de conformidad con una regla antiabuso sobre dividendos contemplada por la legislación nacional del Estado A, ese Estado grava como dividendos la ganancia obtenida por un residente del Estado B de la enajenación de acciones que, de otro modo, caería dentro del ámbito de aplicación de una disposición del convenio entre los dos Estados similar a la del párrafo 6 del Artículo 13 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. El contribuyente no está de acuerdo con la opinión del Estado A que considera que la aplicación de la norma antiabuso sobre dividendos se encuentra justificada, pese a la definición del término “dividendos” en el convenio, toda vez que la enajenación forma parte de un arreglo que constituye un abuso de la disposición pertinente del convenio.
- *Presunta tributación en contravención de las normas del convenio sobre la no discriminación por parte de un Estado.* Un ejemplo sería cuando una sociedad residente de un Estado contratante del convenio considere que el que se le niegue la deducción de determinados pagos efectuados a residentes del otro Estado contratante del convenio, en virtud de la aplicación de la legislación nacional del Estado en el que reside la sociedad, constituye una violación a la regla de no discriminación del convenio similar a la del párrafo 4 del Artículo 24 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.
- *Cuestiones relacionadas con el empleo transfronterizo.* Esto incluiría, por ejemplo, un caso donde un Estado contratante del convenio grava las rentas derivadas de los servicios laborales prestados

en su territorio por un residente del otro Estado contratante del convenio, porque considera que el empleado pasó más de 183 días en su territorio durante un período de 12 meses, pero el contribuyente no está de acuerdo y considera que la excepción del párrafo 2 del Artículo 15 es aplicable a sus rentas.

24. La lista anterior no es una lista exhaustiva de las cuestiones relacionadas con los convenios que se plantean en los casos de MAP iniciados en virtud del párrafo 1 del Artículo 25. Este párrafo permite a una persona exponer cualquier problema que pueda haber resultado, o pueda resultar en que dicha persona sea gravada de una manera distinta a lo estipulado en las disposiciones de un convenio tributario.

25. En muchos casos, la tributación que no corresponde con lo establecido en las disposiciones de un convenio tributario dará lugar a una doble tributación. Por ejemplo, si el monto del impuesto retenido en el Estado de la fuente supera lo autorizado por el convenio, el convenio no obliga al Estado de residencia a otorgar un crédito por el monto de impuestos pagados en exceso y puede ocurrir una doble tributación de las rentas correspondientes. Sin embargo, la doble tributación no es una condición necesaria para dar inicio a un caso de MAP; todo lo que se requiere es que la persona que presenta una solicitud en virtud del párrafo 1 del Artículo 25, considere que existe o que podría existir, una tributación no acorde a las disposiciones del convenio.

4.3.2 Cuestiones relacionadas con precios de transferencia

26. Dado que una gran parte de los casos de MAP que se plantean en virtud del párrafo 1 del Artículo 25 implican cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios entre empresas asociadas o la atribución de beneficios a establecimientos permanentes y que, en promedio, dichos casos requieren mucho más tiempo para ser procesados,¹⁸ es importante comprender el contexto del convenio en el que normalmente se presentan estos casos.

27. Las cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios entre empresas asociadas implican la aplicación de reglas del convenio que correspondan a las del Artículo 9 (Empresas Asociadas) de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE. Estas reglas abordan los ajustes

18 Las estadísticas de MAP de la OCDE para el 2019 (Capítulo 1, pie de página 7) muestran que los casos de MAP relacionados con temas de precios de transferencia se completaron en un promedio de 30,5 meses, mientras que otros casos se completaron en un promedio de 22 meses.

de precios de transferencia basados en el estándar de plena competencia (“arm’s length principle”).¹⁹ El párrafo 1 del Artículo 9 reconoce que un Estado contratante de un convenio puede ajustar las utilidades de una empresa de un Estado contratante de un convenio, que esté asociada con una empresa del otro Estado contratante del convenio, a fin de reflejar las utilidades que se habrían obtenido si las empresas hubieran estado operando en condiciones de plena competencia. A fin de evitar que ambos Estados contratantes del convenio graven las mismas utilidades, el párrafo 2 impone al otro Estado contratante del convenio la obligación de efectuar un ajuste correspondiente sobre las utilidades de la otra empresa asociada, pero sólo en la medida en que el ajuste realizado por el primer Estado sea acorde al párrafo 1 del Artículo 9 y, por lo tanto, se haya efectuado de conformidad con el estándar de plena competencia.²⁰

28. El siguiente ejemplo ilustra la aplicación de los párrafos 1 y 2 del Artículo 9. La Sociedad A, residente del Estado A, es una subsidiaria cuya propietaria única es la Sociedad B, residente del Estado B. Por consiguiente, las sociedades son empresas asociadas para los efectos del Artículo 9 del convenio entre los Estados A y B. Tras una auditoría fiscal a la Sociedad A, la administración fiscal del Estado A considera que dicha sociedad pagó una cantidad excesiva por servicios de administración prestados por la Sociedad B. Con base en su análisis de lo que una

19 Se pueden encontrar orientaciones detalladas sobre la aplicación práctica del principio de plena competencia en el contexto del Artículo 9 en el *Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo (2017)*, disponible en inglés en: <http://www.un.org/esa/ffd/publications/united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-for-developing-countries-2017.html>, consultado el 12 de marzo de 2021, así como en: OECD (2018), *Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia sobre empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*.

20 El párrafo 3 del Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, que no tiene equivalente en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, indica que la obligación de proporcionar un ajuste correspondiente en virtud del párrafo 2 no se produce si, como resultado de un procedimiento judicial, se ha dictado sentencia definitiva en que una de las empresas es responsable de sanciones por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso en relación con las acciones que dieron lugar al ajuste inicial de los precios de transferencia según lo dispuesto en el párrafo 1 del Artículo.

empresa independiente habría pagado por servicios similares, el Estado A reduce el monto de la deducción reclamada por la Sociedad A con respecto al pago de estos servicios, lo que tiene el efecto de aumentar los beneficios imponibles de la Sociedad A y, por tanto, aumentar el impuesto a pagar por la sociedad. Esto se conoce como el ajuste “inicial” o “primario”.

29. Sin embargo, las utilidades sobre las que la Sociedad B ha sido sometida a tributación en el Estado B incluyen el monto inicialmente cobrado por dicha sociedad a la Sociedad A por los servicios de administración. Así pues, las utilidades adicionales atribuidas a la Sociedad A en el ajuste inicial realizado por el Estado A ya han sido sometidas a tributación²¹ en el Estado B. Para eliminar esa doble tributación, el párrafo 2 obliga al Estado B a reducir el monto del impuesto que aplicó sobre dichas utilidades (el “ajuste correspondiente”). Sin embargo, esta obligación depende de si el ajuste inicial efectuado por el Estado A es o no conforme al estándar de plena competencia.

30. Debido al incremento en la atención que las autoridades tributarias le dan a los precios de transferencia y al elemento de incertidumbre que conlleva la aplicación del principio de plena competencia,²² los ajustes a los precios de transferencia y la obligación de realizar los ajustes correspondientes en virtud del párrafo 2 del Artículo 9, generan un importante potencial de controversias entre los contribuyentes y las autoridades fiscales y entre las propias autoridades fiscales. Como se reconoce en la última oración del párrafo 2, que dispone que las “autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán entre sí de ser necesario” para determinar un ajuste correspondiente, el MAP

21 Dado que esta forma de doble tributación implica a dos Estados que gravan a diferentes contribuyentes sobre las mismas rentas, generalmente se denomina “doble tributación económica” en lugar de “doble tributación jurídica”, que implica que dos Estados gravan al mismo contribuyente sobre las mismas rentas.

22 Como los precios de transferencia a menudo se denominan ‘un arte, no una ciencia’, la incertidumbre resultante crea la posibilidad de controversias en materia de precios de transferencia con las autoridades fiscales, incluso si la empresa multinacional está tratando de cumplir con las normas de precios de transferencia nacionales” (*Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo*, pie de página 19, párr. A.4.14).

desempeña un papel fundamental al permitir la resolución de tales controversias de manera tal que se garantice que las mismas utilidades no estén sujetas a tributación en los dos Estados contratantes del convenio. El estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS, que obliga a los países que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS, “a proporcionar el acceso al MAP en los casos sobre precios de transferencia e implementar los acuerdos mutuos resultantes (por ejemplo, realizando los ajustes apropiados a los impuestos determinados)”,²³ reconoce la importancia de permitir que dichas controversias se tramiten a través del MAP:

... el hecho de no dar acceso al procedimiento amistoso en los casos de ajustes en los precios de transferencia practicados por un Estado socio a fin de eliminar la doble imposición económica que podría derivarse de dicho ajuste, podría frustrar uno de los objetivos primordiales de los convenios fiscales. Así pues, los países deberían facilitar el acceso al MAP en los casos de ajustes de precios de transferencia. En concreto, los países deberían proporcionar acceso al MAP cuando disposiciones del convenio como el apartado 2 del artículo 9 o, en ausencia de ésta, las del derecho interno, permitan a los Estados contratantes realizar el ajuste correspondiente y las autoridades competentes de los Estados contratantes deban llevar a cabo consultas para determinar el importe del ajuste a fin de evitar la doble imposición.²⁴

31. Como se ha señalado anteriormente, el acceso al MAP en los casos de precios de transferencia puede permitirse incluso en aquellos convenios que no incluyan las disposiciones sobre el ajuste correspondiente del párrafo 2 del Artículo 9. Esto se reconoce expresamente en el Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, que estipula que “... el mero hecho de insertar el Artículo 9, limitado al párrafo 1 –que, por lo general, solamente confirma las reglas más o menos similares previstas en las legislaciones internas– es indicativo de que la intención de los Estados Contratantes era que la doble tributación económica estuviera cubierta por el Convenio”.²⁵ A fin de evitar cualquier duda sobre este tema, el reporte

23 Elemento 1.2 del estándar mínimo (véase Anexo).

24 OECD (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015*, Capítulo 1, párrafo 11, en la página 14.

25 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 11 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

final sobre la Acción 14 recomienda que, como mejor práctica,²⁶ los países deberían incluir el párrafo 2 del Artículo 9 en sus convenios tributarios. Del mismo modo, también debe permitirse el acceso al MAP cuando se niegue el ajuste correspondiente con base en el párrafo 3 del Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas (según el cual no existe obligación de realizar un ajuste correspondiente en determinados casos),²⁷ ya que un contribuyente puede, de forma razonable, considerar que no se han cumplido las condiciones para la aplicación de ese párrafo. Otra cuestión que puede abordarse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo es la aplicación de “ajustes secundarios”, la cual está relacionada con las consecuencias de un ajuste primario de precios de transferencia que se examina en el Comentario al Artículo 9 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE.²⁸

32. Muchos países ofrecen a los contribuyentes la posibilidad de minimizar el riesgo de controversias en materia de precios de transferencia mediante la celebración de acuerdos anticipados de precios (APA). El uso de APA, sus ventajas y las temas que se pueden plantear se discuten en la sección 2.3.3 del Capítulo 2; como se explica en esa sección, los APA bilaterales y multilaterales suelen celebrarse mediante el uso del procedimiento de acuerdo mutuo.²⁹

33. En algunos casos, las administraciones fiscales de los países en desarrollo tendrán poca o nula experiencia en el campo de los precios de transferencia. No obstante, las autoridades competentes de estos países pueden convertirse en partes en un MAP relativo a cuestiones sobre los precios de transferencia. En tales casos, es posible que deban solicitar asistencia y deban recurrir a orientaciones como las del *Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para los Países en Desarrollo de las Naciones Unidas*.³⁰

26 Mejores prácticas 1 (véase el Anexo).

27 Véase el pie de página 20.

28 Párrafo 7 del Comentario sobre el Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando los párrafos 8 y 9 del Comentario sobre el Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

29 El Anexo II del Capítulo IV de las *Directrices de la OCDE en Materia de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias* 2017 (pie de página 19) proporciona orientación sobre el uso del MAP para llevar a cabo los APA.

30 Pie de página 19.

4.3.3 *Cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios a un establecimiento permanente*

34. Las cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios a establecimientos permanentes implican la aplicación de normas de convenios correspondientes a las del Artículo 7 (Beneficios empresariales) de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE y, específicamente, de las disposiciones del párrafo 2 de dicho Artículo.³¹ Dicho párrafo contiene la norma básica para determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente y establece que esos beneficios son los beneficios que el establecimiento permanente “hubiera obtenido si en lugar de tratar con el resto de la empresa hubiera tratado con una empresa totalmente independiente bajo condiciones y precios del mercado ordinario”.³² Esto significa que las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente deben determinarse con base en los principios de entidad independiente y de plena competencia.

35. La aplicación del principio de plena competencia a la determinación de utilidades atribuibles a un establecimiento permanente

31 El párrafo 1 del Artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, a diferencia de la disposición correspondiente del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, especifica tres categorías de utilidades que pueden gravarse en el Estado en el que exista un establecimiento permanente: (a) las utilidades atribuibles al establecimiento permanente; (b) las utilidades de las ventas en ese Estado de bienes o mercancías que sean del mismo tipo o similares a los vendidos a través del establecimiento permanente, y; (c) las utilidades de otras actividades empresariales realizadas en ese Estado que sean iguales o similares a aquellas llevadas a cabo a través del establecimiento permanente. La mayoría de los casos de MAP relacionados con el Artículo 7 se refieren a la primera categoría, es decir, a la determinación de las utilidades atribuibles al establecimiento permanente.

32 Párrafo 14 del Comentario sobre el Artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 14 del Comentario sobre el Artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2008. Si bien la nueva versión del Artículo 7 que se incluyó en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE en 2010 difiere significativamente del Artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, el párrafo 2 de esta nueva versión también utiliza los principios de entidad independiente y de plena competencia (“arm’s length principle”) como base para determinar las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente (aunque proporciona una interpretación algo diferente de estos principios).

plantea cuestiones muy similares a las derivadas de la aplicación de dicho principio en el contexto del Artículo 9, que se refiere a las empresas asociadas. Sin embargo, la aplicación del principio de entidad independiente plantea una serie de dificultades adicionales,³³ ya que exige que algunas transferencias de capital, bienes y servicios entre un establecimiento permanente y su casa matriz y entre un establecimiento permanente y otros establecimientos permanentes de la misma empresa, sean tratadas como si fueran transacciones entre empresas independientes para efectos de determinar las utilidades del establecimiento permanente.

36. Otra diferencia entre las cuestiones de MAP que pueden surgir en virtud del Artículo 7 y del Artículo 9 es que la norma básica del párrafo 2 del Artículo 7 relativa a la atribución de utilidades a un establecimiento permanente se aplica a ambos Estados contratantes del convenio. Por lo tanto, esta norma es relevante no sólo para determinar lo que puede gravar el Estado contratante del convenio en el que se encuentra el establecimiento permanente, sino también para determinar cuál es la parte de las utilidades de la empresa respecto de la cual, el otro Estado contratante del convenio, siendo el Estado de residencia, debe eliminar la doble tributación de conformidad con las normas de los Artículos 23 A y 23 B (Métodos para la eliminación de la doble tributación). Si bien esto significa que, en teoría, los riesgos de la doble tributación deberían evitarse en muchos casos, ya que ambos países están obligados a aplicar los mismos principios para la determinación de las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente, esto no evita que surjan controversias, ya que la aplicación práctica de los principios de entidad independiente y de plena competencia que subyace al párrafo 2 del Artículo 7, plantea una serie de cuestiones difíciles. Por lo tanto, el MAP desempeña un papel importante para poder garantizar que las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente sean determinadas de manera coherente por ambos Estados contratantes del convenio.

33 Algunas de estas dificultades se abordan en el párrafo 15 del Comentario sobre el Artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando los párrafos 12 a 15.4 del Comentario sobre el Artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2005, así como en el Comentario sobre el párrafo 3 del Artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

4.4 ¿Cómo funciona el MAP?

4.4.1 *Visión general del proceso de MAP del Art. 25(1)*

37. Un MAP típico iniciado de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 25 implica diferentes acciones que pueden reagruparse en los cinco pasos siguientes:

1. La solicitud de MAP.
2. La etapa unilateral de examen del caso de MAP.
3. La etapa bilateral de examen del caso de MAP.
4. La conclusión del MAP.
5. La implementación del acuerdo mutuo alcanzado a través del MAP.

38. El siguiente diagrama resume cada uno de estos cinco pasos típicos. El diagrama va seguido de un diagrama de flujo que indica las principales acciones involucradas en cada uno de estos pasos. Tanto el diagrama, como el diagrama de flujo, se refieren a acciones que normalmente se llevan a cabo durante el MAP, independientemente de que sean o no expresamente requeridas por las disposiciones del convenio correspondiente. Las Secciones 4.4.2 a 4.4.6 proporcionan detalles adicionales sobre cada uno de los pasos. En la sección 4.4.7 se incluye un cuadro más detallado que resume las diferentes acciones implicadas en un MAP típico con un calendario indicativo. La sección 4.4.8 explica las principales diferencias entre el proceso para un MAP de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 25 y un MAP de conformidad con la primera y segunda oraciones del párrafo 3 del Artículo 25. La sección 4.4.9 se refiere a la comunicación entre las autoridades competentes en el contexto de un MAP.

LOS CINCO PASOS DE UN MAP TÍPICO DEL ART. 25(1)

1. La solicitud de MAP (Sección 4.4.2 que se encuentra más adelante)

El MAP comienza con una solicitud formulada a una autoridad competente de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 25. Primero, la autoridad competente que recibe la solicitud deberá notificar a la persona que hizo la solicitud y a la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio, que ha recibido la solicitud. A continuación, deberá evaluar si la solicitud cumple con los requisitos para una presentación válida de un caso y, si lo hace, debe calificarla como admisible (tal determinación de que la solicitud es admisible significa simplemente que la solicitud se presentó válidamente y no implica una decisión sobre el fondo de la objeción planteada en la solicitud).

2. Etapa unilateral de examen del caso MAP (Sección 4.4.3 que se encuentra más adelante)

Una vez que se haya calificado la solicitud como admisible, la autoridad competente que la recibió procederá a examinar el fondo de la solicitud. En esta etapa, la autoridad competente debe efectuar una evaluación preliminar sobre si la objeción formulada por el contribuyente está justificada. Si concluye que la objeción parece estar justificada, deberá solicitar a su administración fiscal que realice el ajuste fiscal necesario si ello puede resolver el caso sin necesidad de consultar a la autoridad competente del otro Estado. De lo contrario, debe iniciar el siguiente paso del MAP.

3. Etapa bilateral de examen del caso MAP (Sección 4.4.4 que se encuentra más adelante)

Si la autoridad competente que recibió la solicitud la considera justificada pero no puede resolver el caso unilateralmente, debe contactar a la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio y ambos Estados deben hacer todo lo posible para tratar de resolver el caso mediante comunicaciones escritas y, de ser necesario, mediante discusiones verbales.

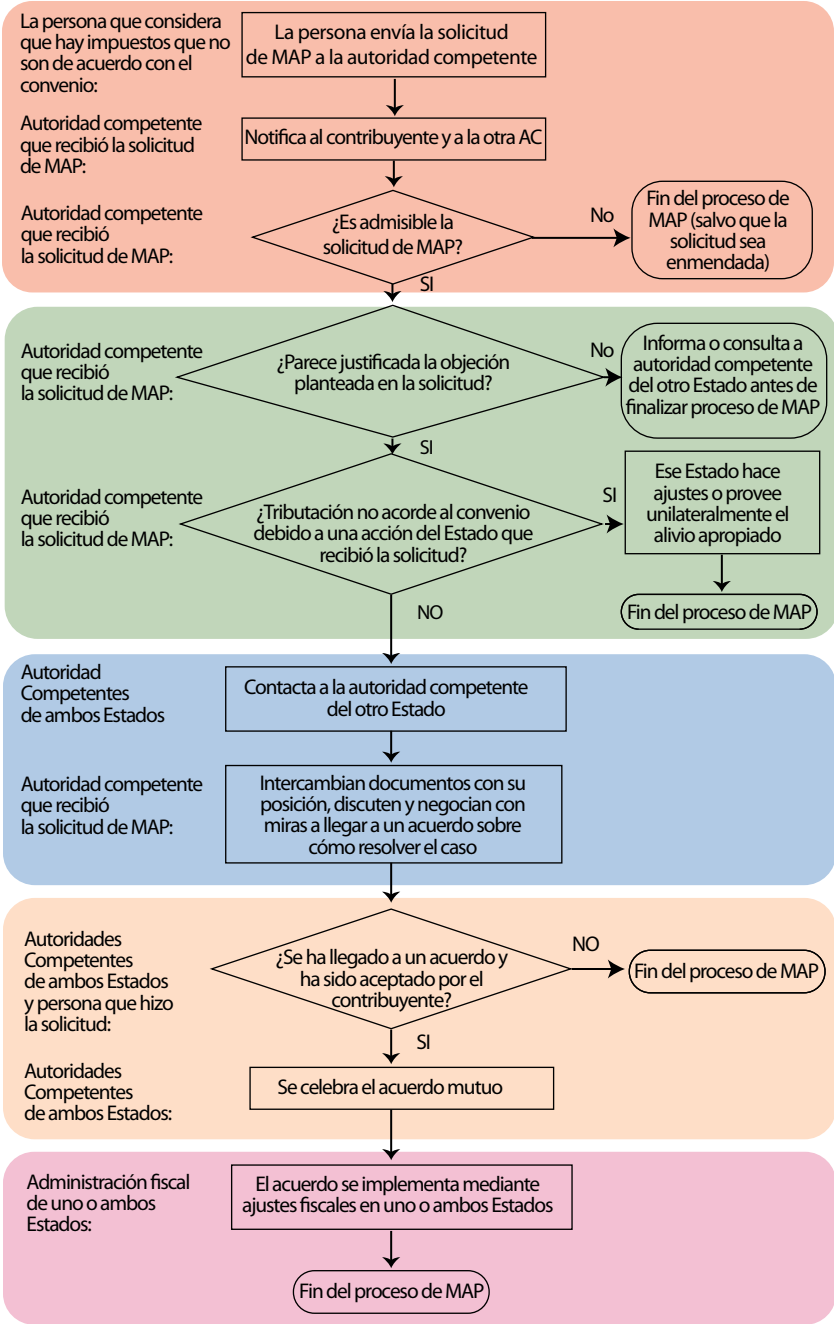
4. Conclusión del MAP (Sección 4.4.5 que se encuentra más adelante)

Si las autoridades competentes pueden llegar a un acuerdo, el contenido de un acuerdo tentativo se comunica al contribuyente. Si el contribuyente acepta el acuerdo, las autoridades competentes celebran un acuerdo mutuo.

En los casos excepcionales en los que, a pesar de sus mejores esfuerzos, las autoridades competentes no puedan resolver el caso, deberán notificar al contribuyente que el caso se ha cerrado sin acuerdo.

5. Implementación del acuerdo mutuo (Sección 4.4.6 que se encuentra más adelante)

Cuando las autoridades competentes hayan celebrado un acuerdo mutuo, éste deberá ser implementado por la administración tributaria del Estado que haya acordado eliminar la tributación no acorde al convenio (o por ambas administraciones fiscales si el acuerdo requiere ajustes fiscales en ambos



4.4.2 *La solicitud de MAP*

39. Los requisitos para que una solicitud de MAP se presente válidamente según lo dispuesto en el párrafo 1 del Artículo 25, que se describen en el párrafo 16 anterior, hacen referencia a qué persona puede presentar la solicitud, ante qué autoridad competente debe presentarse y cuándo debe presentarse la solicitud. Cada uno de estos requisitos, así como lo que debe incluir una solicitud de MAP, se discute a continuación.

40. Como se evidenciará en los párrafos siguientes, los países a veces aplican estos requisitos de manera diferente y pueden tener opiniones distintas sobre lo que debe incluir una solicitud de MAP. Tomando en cuenta estas diferencias y debido a que la mayoría de los contribuyentes no están familiarizados con el MAP, la administración fiscal de cada país que ha celebrado un convenio tributario debe brindar orientación general a los contribuyentes sobre el uso del MAP. La importancia de hacerlo está reconocida en el párrafo 42 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, así como en el estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS, que exige que los países que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS “publiquen normas, guías y procedimientos para acceder y utilizar el MAP y tomen las medidas apropiadas para poner esa información a disposición de los contribuyentes”.³⁴ La página virtual que incluye los perfiles de MAP de estos países³⁵ permite un fácil acceso a la información del MAP ya publicada por algunos de ellos y los países en desarrollo tal vez quieran referirse a estos ejemplos en la elaboración de su propia orientación para el MAP.

4.4.2.1 *¿A quién se le permite realizar una solicitud MAP?*

41. Cualquier persona, como se define en el párrafo 1 (a) del Artículo 3 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, podrá presentar una solicitud de MAP de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 25, siempre que considere que la acción de uno o ambos Estados contratantes del convenio ha dado lugar, o dará lugar a que dicha persona sea gravada de una manera que no sea conforme con las disposiciones del convenio. No existe ningún requisito de un monto mínimo de impuestos en controversia para hacer una solicitud de MAP.

42. La persona que solicita un MAP puede ser una persona física (es decir, un individuo) o una persona jurídica como una sociedad. En la

34 Estándar mínimo 2.1 (véase el Anexo).

35 Véase el párr. 203 más adelante.

mayoría de los casos, la persona también tendrá que ser residente de uno de los Estados contratantes del convenio, ya que, de conformidad con el Artículo 1 (Personas comprendidas), la aplicación de la mayoría de las disposiciones de los convenios se limita a los residentes de un Estado contratante del convenio. Sin embargo, el párrafo 1 del Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas reconoce que una persona que sea nacional de uno de los Estados contratantes del convenio, sin ser necesariamente residente de alguno de los Estados, también puede presentar una solicitud de MAP con base en las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 24, que prohíbe la tributación discriminatoria basada en la nacionalidad y que, bajo el tenor de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, se aplica incluso a las personas que no son residentes de los Estados contratantes del convenio.

43. El requisito de que la persona considere que ha sido o será gravado no acorde a las disposiciones del convenio debe determinarse desde la perspectiva del contribuyente.³⁶ Claramente, al presentar una solicitud de MAP, una persona no tiene que aportar pruebas definitivas de que se ha producido o que se producirá una tributación no acorde a las disposiciones del convenio. Para efectos de presentar una solicitud válida, todo lo que se requiere es que el contribuyente tenga una creencia razonable de que éste es el caso, basado en hechos que se puedan probar.³⁷ La determinación sobre si dicha creencia parece o no estar justificada, la hará la autoridad competente que reciba la solicitud, una vez que dicha solicitud haya sido declarada admisible (véase la Sección 4.4.3 más adelante).

44. Aunque las solicitudes de MAP implican con frecuencia casos de doble tributación, puede realizarse una solicitud de MAP incluso si no hay doble tributación, siempre y cuando la solicitud haga referencia a un gravamen que presuntamente contravenga una o más disposiciones de los convenios. Por ejemplo, los casos relacionados con la aplicación de las disposiciones sobre no discriminación del Artículo 24 frecuentemente se referirán a situaciones en las que no existe doble tributación.

45. Las solicitudes de MAP relacionadas con la futura tributación que puede no estar conforme a las disposiciones del convenio son menos frecuentes en la práctica que las solicitudes relativas a la tributación

36 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 14 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

37 *Ibíd.*

que ya ha ocurrido. No existe un requisito que indique que la futura tributación debe ya haber sido determinada o que ya debe haberse pagado el impuesto antes de que se efectúe una solicitud de MAP. Sin embargo, una solicitud de MAP relativa a una futura tributación sólo debe efectuarse cuando la tributación no conforme a las disposiciones del convenio parezca un riesgo que no es meramente posible sino probable. El Comentario³⁸ incluye algunos ejemplos de tales situaciones. Uno de estos ejemplos es cuando las normas nacionales sobre precios de transferencia de un Estado requieren que un contribuyente reporte una renta gravable más alta sobre las transacciones con empresas asociadas de lo que se requeriría de conformidad con los precios de plena competencia que realmente son utilizados en transacciones similares, y por lo tanto, es dudoso que se proporcione un ajuste correspondiente en un Estado contratante del convenio, una vez que el contribuyente sea evaluado por el primer Estado.

4.4.2.2 *¿Ante qué autoridad competente debe presentarse una solicitud de MAP?*

46. El párrafo 1 del Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas exige que la solicitud de MAP se presente ante la autoridad competente del Estado de residencia de la persona que la solicita o, si la solicitud se basa en el párrafo 1 del Artículo 24, que impide la discriminación basada en la nacionalidad, ante el Estado del cual la persona es nacional.

47. El párrafo 1 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE se modificó en 2017 para permitirle a una persona presentar un caso ante la autoridad competente de cualquiera de los Estados. Como se explica en el Comentario, este cambio se realizó a fin de “garantizar que la determinación sobre si un caso debe pasar a la segunda fase del procedimiento de acuerdo mutuo (a saber, la discusión entre las autoridades competentes de ambos Estados contratantes) esté abierta a la consideración de ambas autoridades competentes”.³⁹

48. Si bien el estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS exige que los países que son miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS incluyan el párrafo 1 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE en sus

38 Ibid.

39 Párrafo 17 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

convenios,⁴⁰ permite el uso de la versión que se encuentra en el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, siempre que el país implemente “un proceso bilateral de notificación o de consulta para los casos en que la autoridad competente ante la cual se presentó el caso de MAP no considere justificada la objeción del contribuyente”.⁴¹ Los países que deban cumplir con el estándar mínimo por el hecho de ser miembros del Marco Inclusivo deben implementar dicho proceso de notificación o consulta si no están dispuestos a permitir que sus residentes presenten un caso de MAP (que no sea un caso relacionado con el párrafo 1 del Artículo 24) a la autoridad competente del otro Estado.

49. Un contribuyente que presente una solicitud de MAP ante una autoridad competente de un Estado contratante de un convenio podrá enviar una copia de dicha solicitud a la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio⁴² (de hecho, la práctica de algunas autoridades competentes consiste en instruir al contribuyente que envíe la solicitud directamente a la otra autoridad competente). En estos casos, la solicitud debe mencionar este hecho para facilitar la coordinación entre las autoridades competentes.⁴³ El contribuyente también podrá contar con que la autoridad competente que haya recibido la solicitud enviará dicha solicitud a la otra autoridad competente (véase la Sección 4.4.2.11 más adelante).

4.4.2.3 ¿Cuándo debe efectuarse una solicitud de MAP?

50. El párrafo 1 del Artículo 25 estipula que una solicitud de MAP debe presentarse dentro de un plazo de tres años, contado a partir de la primera notificación al contribuyente de la acción tomada por un Estado contratante del convenio, que resultó en una tributación no conforme a las disposiciones del convenio. El objetivo de este límite de tiempo es evitar que las administraciones fiscales tengan que atender

40 Estándares mínimos 1.1 y 3.1 (véase el Anexo).

41 OECD (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*, Acción 14 – Informe final 2015, Capítulo 1, párrafo 35, en la pág. 22.

42 El texto del párrafo 1 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE permite presentar la solicitud a ambas autoridades competentes al mismo tiempo: véase el párrafo 17 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

43 Véase el punto (v) del contenido sugerido de una solicitud de MAP, párrafo 58 más adelante.

objeciones presentadas muchos años después del evento fiscal pertinente, cuando la información necesaria puede ya no estar disponible.

51. Aunque algunos convenios tributarios bilaterales establecen que una solicitud de MAP debe presentarse dentro de un período de tiempo más corto (normalmente dos años), el Comentario indica que el período de tres años debe considerarse como un límite mínimo y que los países pueden acordar un período más largo o incluso pueden omitir la referencia a un límite de tiempo, siempre que estén de acuerdo en que sus límites de tiempo internos son más favorables para el contribuyente, ya sea porque sus leyes nacionales establecen un plazo más largo o porque no imponen ningún plazo para tales solicitudes.⁴⁴ Sin embargo, los países que son miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS se han comprometido a permitir la presentación de solicitudes de MAP en un límite de tiempo de por lo menos tres años⁴⁵ y, por lo tanto, no podrían aplicar un límite de tiempo inferior.

52. La “primera notificación de la acción que da lugar a una tributación no conforme a las disposiciones del Convenio” debe interpretarse de la manera más favorable para el contribuyente para evitar impedir indebidamente el acceso al MAP.⁴⁶ Por lo tanto, la “primera notificación de la acción que da lugar a una tributación” debe interpretarse en el sentido de referirse a la notificación de la acción individual relativa a la tributación de una persona concreta, como se pone de evidencia, por ejemplo, mediante una notificación de una determinación o un requerimiento oficial para el pago de impuestos, contrario a cuando se ha adoptado una decisión administrativa que afecta a un gran número de contribuyentes, como cuando se adopta un cambio de una práctica administrativa relativa a la forma de aplicar determinada disposición del convenio. Dado que la aplicación práctica de este principio puede

44 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 20 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

45 Estándar mínimo 1.1 (véase el Anexo), como se interpreta en: OECD (2016) *Acción 14 de BEPS sobre Mecanismos de Solución de Controversias Más Eficaces - Documentos de Revisión por Pares*, disponible en inglés en <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>, consultado el 12 de marzo de 2021, pág. 11, párr. 14.

46 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 21 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

plantear dificultades, el Comentario ilustra su aplicación en varios casos,⁴⁷ entre los cuales están:

- *Cuando el impuesto es aplicado por medio de la deducción de una retención en la fuente*: el límite de tiempo de tres años debería comenzar a contar generalmente tras el pago de las correspondientes rentas sobre las cuales se hace la retención presuntamente en contravención del convenio. Sin embargo, si el contribuyente puede demostrar que se dio cuenta por primera vez de la deducción del impuesto en una fecha posterior, el comienzo del límite de tiempo debe determinarse con referencia a esa fecha posterior.
- *Casos de autodeterminación*: en tales casos, normalmente habrá alguna notificación del impuesto a pagar (como una notificación de obligación tributaria o de la denegación, o reducción, de una solicitud de devolución). Sería el momento de dicha notificación, en vez del momento en que el contribuyente presenta su declaración de impuestos, el punto de partida para el límite de tiempo de tres años. Sin embargo, puede haber casos en los que no exista una notificación de la obligación tributaria u otra notificación similar. En tales casos, el momento en que se iniciaría a contar el límite de tiempo sería cuando se considere que el contribuyente, en el curso normal de los hechos, hubiera tenido conocimiento de la tributación presuntamente no conforme al convenio (por ejemplo, cuando el contribuyente tenga conocimiento de una transferencia de fondos que representen el impuesto pagado, como cuando se pone a disposición del contribuyente un informe de saldo bancario o estado de cuenta bancario).
- *Cuando el contribuyente no considere inicialmente que una acción da lugar a una tributación que no se encuentre de acuerdo con las disposiciones del convenio*: la notificación de la acción es el punto de partida del límite de tiempo de tres años, independientemente de cuándo el contribuyente se dé cuenta que tal acción puede ser contraria al convenio, siempre y cuando “una persona razonablemente prudente en la posición del contribuyente hubiera podido concluir en esa etapa que la tributación no estaba de acuerdo con el Convenio”. Sin embargo, el Comentario hace algunas

47 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando los párrafos 22 a 24 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

precisiones sobre dicha afirmación en lo que respecta a los casos de autodeterminación.⁴⁸

- *Cuando la tributación contraria al convenio sea el resultado de una combinación de acciones o decisiones adoptadas en ambos Estados contratantes:* en ese caso, el punto de partida del límite de tiempo para presentar una solicitud de MAP debe determinarse generalmente con referencia a la notificación al contribuyente de la última de las medidas pertinentes o las decisiones adoptadas por cualquiera de los Estados contratantes del convenio. El ejemplo que brinda el Comentario es cuando el Estado fuente impone un gravamen que no se encuentra conforme al convenio, pero el Estado de residencia proporciona inicialmente un alivio a la doble tributación mediante el método de exención o de acreditamiento. Si el Estado de residencia notifica posteriormente al contribuyente que la desgravación es denegada, teniendo esto como resultado que el contribuyente sufra una doble tributación, debe considerarse que el límite de tiempo comienza con la notificación de la denegación de la desgravación.

53. Muchos países consideran que las solicitudes de MAP deben iniciarse tan pronto como se crea probable que un asunto resultará en una tributación contraria al convenio correspondiente. Dado que el párrafo 1 del Artículo 25 autoriza la presentación de una solicitud de MAP incluso antes de que la tributación se haya materializado efectivamente (siempre que dicha tributación sea probable), los contribuyentes tienen derecho a hacer tales solicitudes anticipadas.⁴⁹ La examinación de un caso de MAP en una etapa temprana puede facilitar la identificación de una resolución pragmática antes que la administración fiscal y el contribuyente hayan dedicado recursos significativos al caso.

48 Cuando, por ejemplo, un contribuyente que presentó una declaración de impuestos y cuyo impuesto fue determinado en consecuencia, es informado posteriormente que una decisión judicial ha determinado que la aplicación de impuestos en un caso similar al del contribuyente es contraria a las disposiciones del Convenio, el Comentario sugiere que la decisión judicial sería el punto de partida para el término de tres años.

49 El Comentario reconoce que puede hacerse una solicitud incluso antes de cualquier acción por parte de la administración tributaria: véase la última oración del párrafo 21 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, según se cita en el párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

54. Por otra parte, algunos países pueden estar preocupados por dedicar recursos a un caso de MAP hasta que no se haya materializado la supuesta tributación que no se haya realizado de conformidad con el convenio. Sus autoridades competentes también pueden tener dificultades para evaluar un caso antes de que la función de auditoría haya completado su examen de los hechos y su análisis. Si bien el hecho de que una autoridad competente no pueda evaluar adecuadamente un caso de MAP presentado en una etapa temprana puede dar lugar a un retraso en la tramitación del caso, esto no constituiría una razón válida para rechazar una solicitud de MAP, que, de otro modo, cumple con los requisitos del párrafo 1 del Artículo 25.

55. Además, algunos países permiten a los contribuyentes hacer las llamadas solicitudes de MAP “protectoras”. Estas solicitudes se realizan normalmente para asegurarse de que la solicitud sea recibida dentro del límite de tiempo requerido de tres años. El contribuyente que presenta tal solicitud accede a que la solicitud no debe examinarse hasta en tanto no reciba una nueva notificación, lo que significa que, si bien la autoridad competente puede determinar si la solicitud es admisible, no tiene que examinar su fondo hasta que se reciba dicha notificación.⁵⁰

4.4.2.4 *Formato y contenido de una solicitud de MAP*

56. El Artículo 25 no incluye normas u otras directrices relativas al formato y contenido de una solicitud de MAP. Si bien cada autoridad competente puede adoptar las normas que considere apropiadas o necesarias para tal efecto, es importante mantener un equilibrio entre el deseo de la autoridad competente de obtener la información necesaria para tramitar el caso y la necesidad de no imponer requisitos de cumplimiento irracionales al contribuyente, lo que podría desalentar el uso del MAP.

57. Para facilitar el acceso al MAP, la orientación de MAP que un país debería publicar⁵¹ debe incluir información sobre cómo debe

50 Mientras que los países que son miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS se han comprometido a tratar de resolver los casos de MAP dentro de un plazo promedio de 24 meses (estándar mínimo 1.3; véase el párr. 179 más adelante), las solicitudes de MAP “protectoras” no se tienen en cuenta para tal efecto hasta que se reciba una notificación para examinar el caso: OECD (2016) *Acción 14 de BEPS sobre Mecanismos de Solución de Controversias Más Eficaces - Documentos de revisión por pares*, pie de página 45, pág. 52.

51 Véase el párr. 40 anterior.

presentarse una solicitud de MAP, ante quién debe presentarse y qué información debe incluir. La importancia de hacerlo se reconoció en el estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS,⁵² que exige que los países que son miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS publiquen orientaciones sobre la información y documentación que debe presentarse con una solicitud de MAP. La orientación específica sobre el contenido y el formato de una solicitud de MAP que se ha producido en muchos países debería, evidentemente, seguirse en esos países.

58. Los documentos que se prepararon para efectos del examen de pares del cumplimiento del estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS, incluyen las siguientes sugerencias en cuanto a la información y documentación que podrían incluirse en una solicitud de MAP.⁵³ Aunque los Estados generalmente tendrán requisitos diferentes en relación con el contenido de una solicitud de MAP, la información que se muestra a continuación es típica de lo que los países quisieran encontrar en una solicitud de MAP.

Recuadro 1: Contenido sugerido para una solicitud de MAP

(i) *La identidad de los contribuyentes involucrados en la solicitud de MAP*—la identidad del contribuyente o de los contribuyentes involucrados en una solicitud de MAP debe ser lo suficientemente específica como para permitir que la autoridad competente identifique y se ponga en contacto con el contribuyente o contribuyentes involucrados. La información proporcionada debe incluir el nombre, dirección, número de identificación fiscal o fecha de nacimiento, datos de contacto y la relación entre los contribuyentes que están involucrados en la solicitud de MAP (cuando corresponda).

(ii) *El fundamento de la solicitud*—la solicitud de MAP debe

52 Estándar mínimo 3.2 (véase el Anexo).

53 “Guidance on Specific Information and Documentation Required to be Submitted with a Request for MAP Assistance”, en OECD (2016), BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms *Peer Review Documents*, pie de página 45, página 57. Punto (vi) de la lista en el Recuadro 1, que se refiere a la situación en que “la solicitud de MAP también fue presentada a otra autoridad en virtud de otro instrumento que prevé un mecanismo para resolver controversias relacionadas con convenios”, trata de situaciones en las que puede haberse iniciado un procedimiento similar en virtud del Convenio de Arbitraje de la UE o de la Directiva del Consejo de la UE sobre mecanismos de resolución de controversias fiscales en la Unión Europea (véase el pie de página 1).

indicar el convenio tributario específico, incluidas las disposiciones de los artículos específicos que el contribuyente considere que no están siendo aplicadas correctamente por una o ambas Partes Contratantes (indicando qué Parte y los datos de contacto de la(s) persona(s) pertinente(s) en esa Parte).

- (iii) ***Hechos del caso*** – la solicitud de MAP debe contener todos los hechos relevantes del caso, incluyendo cualquier documentación que respalde estos hechos, los años o períodos fiscales involucrados y los montos involucrados (tanto en moneda local como en moneda extranjera).
- (iv) ***Análisis del tema o temas que se solicita sean resueltos a través del MAP*** – el contribuyente debe proporcionar un análisis del tema o temas en cuestión, incluyendo su interpretación de la aplicación de las disposiciones específicas del convenio, para respaldar su fundamento para formular una reclamación de que la disposición del convenio tributario específico no se ha aplicado correctamente por una o por ambas Partes Contratantes. El contribuyente debe apoyar su análisis con la documentación pertinente (por ejemplo, la documentación requerida según la orientación legislativa o publicada para los precios de transferencia, copias de las determinaciones de impuestos, auditorías realizadas por las autoridades fiscales que resultaron en la aplicación incorrecta de la disposición del convenio tributario).
- (v) ***Informar si la solicitud de MAP también se presentó ante la autoridad competente de la otra Parte Contratante*** – En caso afirmativo, la solicitud de MAP debería ser clara sobre este punto, indicando también la fecha de dicha presentación, el nombre y el cargo de la persona o de la oficina ante la cual se presentó la solicitud de MAP. También debe proporcionarse una copia de esa presentación (incluyendo todos los documentos anexos a esa solicitud) a menos que el contenido de ambas solicitudes de MAP sea exactamente el mismo.
- (vi) ***Informar si la solicitud de MAP también se presentó ante otra autoridad de conformidad con otro Instrumento que ofrezca mecanismos para resolver las controversias relacionadas con los convenios*** – De ser así, la solicitud de MAP

debe indicarlo claramente y debe indicarse la fecha de dicha presentación, el nombre y el cargo de la persona o de la oficina ante la que se presentó la solicitud de MAP. También debe entregarse una copia de esa solicitud (incluidos todos los documentos presentados con esa solicitud) a menos que el contenido de ambas solicitudes de MAP sea exactamente el mismo.

- (vii) ***Indicar si el tema o temas relevantes fueron abordados con anterioridad*** – la solicitud debe indicar si el tema o temas presentados en la solicitud de MAP se han abordado previamente, por ejemplo, en una resolución anticipada, acuerdo anticipado de precios, acuerdo conciliatorio o por cualquier tribunal o juzgado fiscal. En caso afirmativo, se debe proporcionar una copia de estas resoluciones, acuerdos o decisiones.
- (viii) ***Una declaración indicando que toda la información y documentación entregada en la solicitud de MAP es precisa y que el contribuyente ayudará a la autoridad competente en la solución del problema planteado en la solicitud de MAP proporcionando cualquier otra información o documentación requerida por la autoridad competente de forma oportuna*** – el requerimiento de cualquier otra información o documentación debe estar bien orientado y las respuestas a la solicitud deben ser completas y presentarse dentro del tiempo estipulado en el requerimiento de dicha información o documentación.

59. El siguiente es un ejemplo de una solicitud de MAP ficticia que seguiría estas sugerencias y cumpliría con los requisitos de la mayoría de los países que han publicado orientaciones sobre lo que debe incluir una solicitud de MAP.

EJEMPLO DE UNA SOLICITUD DE MAP

1 de noviembre de 06
 Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada
 Oficina de Impuestos del Estado A
 Calle Principal # 123

Ciudad Capital
ESTADO A

Asunto: *Solicitud de un procedimiento de acuerdo mutuo (MAP) en virtud del Art. 25(1) del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y la evasión fiscal*

Sociedad XCO Inc., Número de identificación fiscal:
STA-123.456.789C

Para el ejercicio fiscal del Estado A que termina el 31 de diciembre de 01

Estimada Sra. Doe:

XCO solicita respetuosamente la asistencia de la autoridad competente del Estado A con el objeto de eliminar la tributación no conforme a las disposiciones del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y la evasión fiscal (el "Convenio").

Esta solicitud es consecuencia de una notificación de la determinación de impuestos, con fecha del 1º de septiembre de 04, que fue emitida a XCO por la administración tributaria del Estado B. Esa notificación exigía a XCO el pago de \$EB 835.000 (correspondientes a \$EB 200.000 por impuesto corporativo, \$EB 400.000 por los impuestos que deberían haberse retenido sobre los salarios e intereses, gastos que son atribuibles al EP, \$EB 100.000 por sanciones y \$EB 135.000 en intereses) antes del 1 de diciembre de 04. Esta notificación corresponde a las actividades realizadas por XCO en el Estado B durante el ejercicio fiscal del Estado B que terminó el 31 de diciembre del 01. Se adjunta una copia de la determinación del impuesto emitida por el Estado B en el Anexo [X].

La determinación del impuesto se basó en la opinión de que XCO tenía un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01 de ese Estado. La determinación exigía el pago del impuesto corporativo del Estado B a una tasa del 25 por ciento sobre las utilidades de \$EB 840.000 que, según la administración tributaria del Estado B, eran atribuibles al presunto establecimiento permanente. El impuesto de \$EB 10.000 retenido previamente sobre un pago de arrendamiento realizado a XCO se dedujo del monto de ese impuesto. La determinación también exigía el pago de \$EB 400.000 por causa del impuesto que supuestamente debería haber sido retenido sobre los salarios de los empleados de XCO atribuibles

al presunto establecimiento permanente y sobre los intereses pagados por XCO por el dinero tomado en préstamo y utilizado para el presunto establecimiento permanente.

De conformidad con el Artículo 25(1) del convenio, XCO solicita que la autoridad competente del Estado A garantice que el Estado A otorgue una desgravación por el impuesto determinado por el Estado B para el ejercicio fiscal 01. Si el Estado A no puede llegar a una resolución satisfactoria por sí mismo, XCO solicita a la autoridad competente del Estado A que intente resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del Estado B, con miras a evitar una tributación que no se encuentre conforme al Convenio.

IDENTIFICACIÓN

1. *Nombre y dirección del contribuyente:* Sociedad XCO Inc., 456 Cualquier-calle, Ciudad Capital, Estado A.
2. *Administración tributaria que determina / ajusta: la administración tributaria que emitió la determinación / ajuste que desencadenó esta solicitud es la administración tributaria del Estado B. La oficina que emitió la determinación es la Oficina Tributaria del Distrito 9, 444 Calle-extraña, Pueblo-grande, Estado B.*
3. *Artículo(s) pertinente(s) del convenio:* los artículos pertinentes del Convenio son los Artículos 5 (Establecimiento Permanente), 7 (Beneficios Empresariales), 12 (Regalías), 23 B (Método de Acreditamiento) y 25 (Procedimiento de Acuerdo Mutuo). Las disposiciones de estos artículos son idénticas en todos los aspectos a las del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.
4. *Ejercicios fiscales involucrados:* esta solicitud se refiere al gravamen del ejercicio fiscal 01 (mismo ejercicio fiscal en el Estado A y B).
5. *Solicitudes de MAP anteriores:* XCO no ha realizado ninguna solicitud de MAP anterior con respecto a este problema ni sobre ningún otro problema que sea relevante.
6. *Informar si la solicitud de MAP también se presentó ante el Estado B:* sí. El 1 de noviembre de 06 se ha enviado una copia idéntica de esta solicitud por fax a la Sra. Dame Ma, Subcomisionada y Autoridad Competente, Ministerio de Hacienda, oficina 777, 8º piso, Calle-extraña # 111, Pueblo Grande, Estado B, fax +99 8765 4321.
7. *Límites de tiempo relevantes:* como regla general, la legislación fiscal nacional del Estado B no permite realizar una nueva determinación de impuestos pasados 4 años desde la determinación anterior o la presentación de una declaración de impuestos para el ejercicio fiscal correspondiente: la legislación nacional del Estado B admitiría, por

tanto, una nueva determinación si ésta se hiciera antes del 1º de septiembre de 2008.

Por regla general, la legislación fiscal nacional del Estado A no permite ningún ajuste al monto del impuesto por pagar de una persona respecto a un período gravable determinado, transcurridos 6 años contados a partir de que concluyó ese período gravable: por lo tanto, la legislación nacional del Estado A permitiría una nueva determinación si ésta se realiza antes del 1 de enero de 2008.

El Art. 25(2) del Convenio establece que un acuerdo mutuo se debe aplicar sin importar los límites de tiempo establecidos en la legislación nacional de los Estados A y B.

El Art. 25(1) del Convenio establece que una solicitud de MAP debe ser presentada dentro de un límite de tiempo de tres años a partir de la primera notificación de la acción que dé lugar a una tributación que no se encuentre conforme con las disposiciones del Convenio; en este caso, la fecha límite para presentar la solicitud es el 31 de agosto de 2007, que es tres años después de la determinación emitida por el Estado B con fecha del 1 de septiembre de 04.

8. *Mecanismos nacionales de controversias*: el 15 de octubre de 04, XCO presentó una reclamación formal contra la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B. El Tribunal Fiscal del Estado B, que es la instancia judicial ante la cual se presentó la reclamación, será informado de esta solicitud de MAP.
9. *APA aplicables, resoluciones o procedimientos similares*: no aplica.
10. *Acuerdo conciliatorio o acuerdo con la otra jurisdicción*: no se ha llegado a ningún acuerdo con la administración tributaria del Estado B en relación con el tema planteado en esta solicitud.

HECHOS

1. XCO es residente del Estado A.
2. En el año 2000, XCO celebró un contrato con la Sociedad YCO, residente del Estado B, para el dragado de un canal situado en el Estado B, cuyo propietario es la Sociedad YCO, y es operado por ésta. El contrato establecía que el trabajo debía llevarse a cabo en un período de 4 meses que comenzaría el 15 de enero del 01 y finalizaría el 15 de mayo de 01. XCO no está relacionada con la Sociedad YCO.
3. Los empleados de XCO llegaron al Estado B el 10 de enero de 01 y llevaron a cabo las operaciones de dragado en el Estado B del 15 de enero al 15 de mayo de 01, utilizando varias dragas de propiedad de

XCO. Por lo tanto, los empleados de XCO estuvieron presentes en el Estado B durante un período total de 125 días durante el ejercicio fiscal 01.

4. Después de la finalización del contrato y antes de que las dragas fueran enviadas de vuelta al Estado A, XCO arrendó una de las dragas a la Sociedad XCOB, subsidiaria de XCO, residente del Estado B, por un período de dos meses (del 1 de junio al 31 de julio de 01).
5. La sociedad XCOB se constituyó el 15 de abril de 01. El 15 de mayo de 01 celebró contratos separados con la Sociedad ZCO, propietaria y operadora de otros canales situados en el Estado B, para el dragado de algunos de estos canales. La Sociedad XCOB comenzó la ejecución de estos contratos el 1 de junio de 01 y decidió arrendar una de las dragas de XCO que ya se encontraba en el Estado B mientras esperaba la entrega de una nueva draga.
6. La draga de XCO fue utilizada en el Estado B por los propios empleados de la Sociedad XCOB entre el 1 de junio y el 31 de julio de 01. El 10 de agosto esta draga fue enviada de regreso al Estado A. Se realizó una retención del 10 por ciento (\$EB 10.000) por parte de la Sociedad XCOB sobre el pago de arrendamiento de \$EB 100.000 realizado a XCO, pago por arrendamiento que estuvo basado en las tarifas del mercado para el arrendamiento de dragas equiparables entre partes no relacionadas. El monto retenido fue remitido a la administración tributaria del Estado B. Se adjunta una copia del recibo de envío como Anexo [X].
7. XCO consideró que no estaba sujeta a ningún impuesto adicional en el Estado B para el ejercicio fiscal 01, y de conformidad con la legislación nacional del Estado B, no presentó ninguna declaración en el Estado B por lo que se refiere a ese año. También consideró que, dado que no tenía un establecimiento permanente en el Estado B, no tenía obligaciones de retención en el Estado B en lo que respecta a las rentas laborales de sus empleados que trabajaron en el Estado B durante el ejercicio fiscal 01 (véase el Art. 15(2) del Convenio) ni por los pagos de intereses que realizó durante ese ejercicio fiscal sobre el dinero adquirido en préstamo para comprar los equipos utilizados en el Estado B (véase la segunda oración del Art. 11(4) del Convenio).
8. La declaración de impuestos de XCO presentada en el Estado A para el ejercicio fiscal 01 incluía las utilidades de su contrato de dragado con la Sociedad YCO (\$EB 800.000) y la renta del contrato de arrendamiento celebrado con la Sociedad XCOB (\$EB 80.000). XCO aplicó un crédito fiscal contra su obligación tributaria en el Estado

A, equivalente al menor de los montos entre el impuesto retenido en el Estado B y el impuesto del Estado A aplicable a las rentas netas gravables relacionadas con el pago de arrendamiento recibido de la Sociedad XCOB. Como se muestra a continuación, el monto de ese crédito fue de \$EA 5.000.

9. La definición de establecimiento permanente que se encuentra en la legislación nacional del Estado B establece que una empresa extranjera que lleva a cabo actividades empresariales en el Estado B durante uno o más períodos que suman en total más de 120 días en cualquier período de 12 meses, se considerará que tiene un establecimiento permanente en el Estado B con respecto a estas actividades.
10. La legislación fiscal nacional del Estado B establece una retención del 10 por ciento sobre los pagos de regalías y cargos de arrendamiento por el uso de bienes tangibles. Hasta el año 05, los pagos por servicios no estaban sujetos a ninguna retención de impuestos de conformidad con la legislación nacional del Estado B.
11. En mayo de 04, tras una auditoría a la Sociedad XCOB, la administración tributaria del Estado B le escribió a XCO preguntando por qué no había presentado una declaración de impuestos para el ejercicio fiscal 01, a pesar de que una de sus dragas fue utilizada en el Estado B durante un período de siete meses (del 10 de enero al 10 de agosto) durante ese año. Después de intercambiar correspondencia con representantes de la Sociedad XCO, la administración tributaria del Estado B asumió la posición de que la Sociedad XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01 y que las utilidades de sus contratos con las Sociedades YCO y XCOB estaban sujetas al impuesto corporativo del Estado B del 25 por ciento. Además, la administración tributaria del Estado B asumió la posición de que la Sociedad XCO, de manera inadecuada, había omitido retener el impuesto sobre los salarios y sobre los pagos de intereses que eran soportados por el supuesto establecimiento permanente. Se adjuntan copias de la correspondencia relevante en el anexo [X].
12. El 1 de septiembre de 04, la administración tributaria del Estado B determinó impuestos a cargo de XCO por \$EB 835.000 (\$EB 200.000 por impuesto corporativo, \$EB 400.000 por impuestos que deberían haberse retenido sobre los salarios y sobre los pagos por intereses atribuibles al establecimiento permanente, \$EB 100.000 por sanciones y \$EB 135.000 de intereses).

ASUNTOS RELACIONADOS CON LA AUTORIDAD COMPETENTE

El Contribuyente considera que los siguientes son asuntos que deben ser considerados por la autoridad competente del Estado A para otorgar la desgravación o para ser resueltos de mutuo acuerdo con la autoridad competente del Estado B:

1. Determinar si XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B durante el ejercicio fiscal 01, derivado de sus actividades en el mismo y, en particular, si el mero arrendamiento de una draga a la Sociedad XCOB debe tenerse en cuenta para determinar la existencia de un probable establecimiento permanente de XCO.
2. Si se determina que XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B, el monto de las utilidades atribuibles a dicho establecimiento permanente y el monto de impuestos que XCO debería haber retenido en la fuente sobre los salarios y por los intereses soportados por el supuesto establecimiento permanente.
3. Si se determina que XCO tiene un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01, el monto del crédito fiscal extranjero disponible en el Estado A por el impuesto pagado al Estado B al que XCO tiene derecho en virtud del Artículo 23 B del Convenio.
4. Determinar si el monto de las sanciones e intereses incluidos en la determinación de impuestos emitida por la administración tributaria del Estado B se encuentra justificado.

ANÁLISIS

Problema 1: Determinación de la existencia de un establecimiento permanente en el Estado B

1. Las explicaciones dadas por la administración tributaria del Estado B sugieren que la posición de que XCO tenía un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01 se basaba principalmente en tres argumentos.
2. El primer argumento (el argumento del “EP nacional”) se basó en la presencia de los empleados de XCO en el Estado B durante más de 120 días, que es el período de tiempo necesario para que exista un establecimiento permanente en virtud de la legislación fiscal nacional del Estado B.
3. El segundo argumento (el argumento de la “presencia de 183 días”) se basaba en la opinión de que XCO supuestamente estuvo “presente” en el Estado B durante más de 183 días durante el ejercicio fiscal 01, teniendo en cuenta tanto la presencia de los empleados de XCO, como del equipo de XCO (es decir, la draga).

4. El tercer argumento (el argumento de la “actividad similar”) se basaba en la opinión de que podría argumentarse que el arrendamiento de la draga durante el período de junio a julio del 01 estaba relacionado con las operaciones de dragado realizadas por XCO entre enero y mayo 01.
5. Como se explica más adelante, creemos que estos tres argumentos son contrarios a la interpretación adecuada de las disposiciones relevantes del Convenio.
6. Dado que el término “establecimiento permanente” se define en el Convenio, la definición de ese término en la legislación fiscal interna del Estado B es irrelevante a los efectos de la aplicación del Convenio (aunque el requisito de la legislación fiscal nacional del Estado B, por supuesto, también debe cumplirse para permitir una determinación de impuestos). Por esa razón, debe rechazarse el argumento del “EP nacional”.
7. Si bien el dragado de un canal podría constituir un establecimiento permanente en virtud del Artículo 5 (3)a) del Convenio si constituyera una construcción o proyecto de instalación (véase el párrafo 15 del Comentario sobre el Artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas de 2017, que cita el párrafo 17 del Comentario sobre el Artículo 5 de la OCDE, 2010), éste sólo sería el caso si esa construcción o proyecto hubiera durado más de seis meses. Dado que XCO sólo participó en actividades de dragado entre el 15 de enero y el 10 de mayo de 01, esa condición no se cumplió.
8. El argumento de la “presencia de 183 días” debe rechazarse igualmente. Si bien el Artículo 5 (3) b) del Convenio considera que existe un establecimiento permanente cuando se prestan servicios en un Estado durante un período o periodos que suman más de 183 días en cualquier período de 12 meses, esto sólo se aplica si los servicios son prestados “a través de empleados u otro personal contratado por la empresa con ese fin”. Los empleados de XCO sólo estuvieron presentes en el Estado B entre el 10 de enero y el 10 de mayo de 01, un período que no alcanza los 183 días requeridos. Incluso si se asume que el arrendamiento de la draga durante el período de junio a julio podría constituir un servicio (un punto de vista con el que no estamos de acuerdo), no podría considerarse que ese “servicio” se haya prestado en el Estado B a través de empleados u otro personal de XCO.
9. El argumento de la “actividad similar” es igualmente erróneo. El arrendamiento de la draga no estaba relacionado en modo alguno con las actividades realizadas en el Estado B por los empleados de XCO. Durante nuestra discusión con la administración tributaria del Estado

B, se hizo referencia al Artículo 7 (1)c) del Convenio, que se refiere a los beneficios atribuibles a “otras actividades empresariales realizadas en ese otro Estado que sean del mismo tipo o similares a las realizadas a través de ese establecimiento permanente”. Sin embargo, esa norma no forma parte de la definición de establecimiento permanente y sólo es relevante para determinar qué puede ser gravado por un Estado una vez que se ha determinado que existe un establecimiento permanente en ese Estado en virtud de la definición que figura en el Artículo 5. Además, no puede considerarse razonablemente que el arrendamiento de equipo constituye una actividad del mismo tipo o similar al dragado de un canal.

Problema 2: Utilidad atribuible al supuesto establecimiento permanente y los impuestos que deberían haberse retenido sobre los pagos soportados por el supuesto establecimiento permanente

10. La administración tributaria del Estado B ha determinado que las rentas gravables relacionadas con las utilidades atribuibles al supuesto EP fueron de \$EB 840.000. calculados de la siguiente manera:

Rentas

Rentas por el contrato con YCO	2.000.000	
Rentas por el arrendamiento de la draga	<u>100.000</u>	
Rentas totales atribuibles al EP	2.100.000	2.100.000

Gastos

Salarios y prestaciones de los empleados	760.000	
Gastos de viaje y alojamiento	190.000	
Combustible y mantenimiento	220.000	
Seguros	10.000	
Intereses	15.000	
Gastos administrativos generales	20.000	
Depreciación de dragas	<u>45.000</u>	
Gastos totales atribuibles al EP	1.260.000	<u>1.260.000</u>
Rentas gravables atribuibles al EP		840.000

11. Las utilidades atribuibles al supuesto establecimiento permanente dependerían obviamente de la determinación de lo que constituye el supuesto establecimiento permanente. En cualquier caso, no estamos de acuerdo con la administración tributaria del Estado B en que las

rentas que XCO obtuvo del arrendamiento a corto plazo de la draga a XCOB deban atribuirse al supuesto establecimiento permanente o que sean utilidades atribuibles a “otras actividades empresariales realizadas en ese otro Estado del mismo tipo o similares a las efectuadas a través de ese establecimiento permanente” de conformidad con el significado del Artículo 7 (1)c) del Convenio.

12. Para efectos de calcular el crédito fiscal extranjero por el impuesto retenido sobre el pago de arrendamiento de la draga, la declaración de impuestos para el ejercicio fiscal 01, que fue presentada por XCO, muestra el siguiente cálculo de las rentas gravables derivadas del Estado B (la tasa de cambio promedio para el año 01 fue de 1 dólar del Estado A (\$EA) por 2 pesos del Estado B (\$EB)):

		\$EB	\$EA
Rentas por el arrendamiento de la draga a XCOB		100.000	50.000
Gastos			
Seguros	4.250		
Intereses	3.500		
Gastos administrativos generales	3.750		
Depreciación de la draga durante 2 meses	<u>8.500</u>		
	20.000	<u>(20.000)</u>	<u>(10.000)</u>
Rentas gravables derivados del Estado B		80.000	40.000

13. Si se considera que XCO tenía un establecimiento permanente en el Estado B y que las rentas procedentes del arrendamiento de la draga deben atribuirse a ese establecimiento permanente, el cálculo de las rentas gravables derivadas del Estado B que debe efectuarse para efectos de calcular el crédito fiscal extranjero del Estado A sería el siguiente (la diferencia entre el monto calculado por el Estado B es atribuible a la diferencia de las tasas de depreciación aplicables en las leyes fiscales de cada Estado para las dragas utilizadas en el Estado B, a las diferentes normas sobre las prestaciones de los empleados que son sometidas a tributación y al hecho de que el Estado B restringe la cuantía de los gastos de alojamiento que son deducibles):

Rentas (en \$EB)	
Rentas por el contrato con YCO	2.000.000

Rentas por el arrendamiento de la draga	100.000	
Rentas totales atribuibles al EP	2.100.000	2.100.000
Gastos (en \$EB)		
Salarios y prestaciones de los empleados	735.000	
Gastos de viaje y alojamiento	225.000	
Combustible y mantenimiento	220.000	
Seguros	10.000	
Intereses	15.000	
Gastos administrativos generales	20.000	
Depreciación de dragas	75.000	
Gastos totales atribuibles al EP	1.300.000	1.300.000
Rentas gravables atribuibles al EP (en \$EB)		800.000
Rentas gravables atribuibles EP (en \$EA)		400.000

14. Por último, si, contrariamente al anterior análisis del problema 1, se concluye que, en virtud del Artículo 5 del Convenio, XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01, sería injusto exigir retroactivamente a XCO que hubiera recaudado la retención del impuesto sobre los salarios y los intereses soportados por el establecimiento permanente. Todos los empleados de XCO adoptaron la posición de que ninguna parte de su salario para el ejercicio fiscal 01 estaba sujeto a impuestos en el Estado B y la administración tributaria del Estado B aún no ha determinado el impuesto sobre la renta para estos empleados.

Problema 3: Derecho al crédito en el Estado A por los impuestos pagados en el Estado B

15. Si, contrariamente al anterior análisis del problema 1, se concluye que, en virtud del Artículo 5 del Convenio, XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01, XCO tendría derecho a un crédito fiscal en el Estado A por el monto del impuesto pagado al Estado B, calculado según lo dispuesto en las normas fiscales del Estado B sobre las utilidades atribuibles a ese establecimiento permanente según lo determinado en el Problema 2. El crédito se limitaría a la cuantía del impuesto del Estado A atribuible a esas utilidades, calculadas según las disposiciones de las normas fiscales del Estado A.
16. El cálculo del crédito fiscal extranjero realizado en la declaración de impuestos que XCO presentó en el Estado A para el ejercicio fiscal 01, se vería afectado por el ajuste fiscal realizado por el Estado B. El crédito fiscal extranjero para ese año sería de \$EA 80.000 en lugar de \$EA 5.000, lo que daría lugar a un exceso en el pago de \$EA 75.000 que

tendría que ser devuelto por el Estado A a XCO, junto con los intereses calculados a partir de la fecha en que XCO presentó su declaración de impuestos para el ejercicio fiscal 01.

Problema 4: Pago de sanciones e intereses

17. La administración tributaria del Estado B ha impuesto sanciones de \$EB 60.000 por no presentar una declaración de impuestos para el ejercicio fiscal 01 y de \$EB 40.000 por no hacer la retención sobre el impuesto. También ha determinado \$EB 35.000 de intereses sobre el monto del impuesto corporativo no pagado y la retención del impuesto. Si prevaleciera nuestra posición de que XCO no tenía un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01, tanto las sanciones como los intereses deberían eliminarse, junto con el impuesto.

SOLICITUD DE REPARACIÓN

A la luz de lo anterior, XCO solicita que la autoridad competente del Estado A determine si considera que la determinación fiscal de fecha 1º de septiembre de 04, emitida por la administración tributaria del Estado B, dio lugar a una tributación de conformidad con las disposiciones del Convenio.

Si la autoridad competente del Estado A considera que la determinación dio lugar a una tributación de conformidad con las disposiciones del Convenio, XCO solicita que, de conformidad con el Artículo 23 B del Convenio, el Estado A proporcione un crédito a XCO contra su obligación tributaria para el ejercicio fiscal 01, por el impuesto adicional exigido por el Estado B a través de la determinación de impuestos y que se devuelva a XCO el impuesto pagado en exceso junto con los intereses.

No obstante, si la autoridad competente del Estado A considera que la determinación dio lugar a una tributación que no se ajustaba a las disposiciones del Convenio, XCO solicita que la autoridad competente del Estado A se ponga en contacto con la autoridad competente del Estado B de conformidad con las disposiciones del Artículo 25 (2) del Convenio, para negociar y llegar a un acuerdo mutuo que elimine la tributación que no se encuentra conforme a las disposiciones del Convenio, junto con los intereses y sanciones que se sumaron al supuesto impuesto no pagado.

En nombre de la Sociedad XCO, certifico que toda la información y documentación incluida en esta solicitud de MAP y sus anexos es precisa de acuerdo con la información que poseo. XCO Inc. brindará asistencia en la solución de este caso de MAP, proporcionando de manera oportuna cualquier información o documentación adicional relevante que se pueda requerir.

Para efectos de futuras correspondencias e información adicional sobre esta solicitud, por favor póngase en contacto con

Sr. John Smith
ABC LLP
Torre Alta, piso 13
009 Calle Segunda
Ciudad Capital
ESTADO A

(correo electrónico a john.smith@network.com; tel.: 01 23 45 67 89)

ABC LLP ha recibido el mandato de la Sociedad XCO Inc. ("XCO") de presentar esta solicitud de MAP en su nombre. La carta por medio de la cual se autoriza a ABC LLP para hacerlo figura en el anexo [X].

Agradecemos su asistencia en este asunto.

Cordialmente,

[Firmado]

Sra. Am Elia, Directora y Gerente Financiera de XCO Inc.

Sociedad XCO Inc.

456 Cualquier-calle,

Ciudad Capital

ESTADO A

[No se incluyen los anexos que se adjuntarían a esta solicitud].

60. El ejemplo anterior es meramente ilustrativo de lo que podría incluir una solicitud de MAP. En la práctica, las solicitudes de MAP suelen ser menos elaboradas. Siempre y cuando un contribuyente proporcione la información que un país solicitó en sus directrices publicadas sobre el MAP, la autoridad competente no deberá intentar denegar el acceso al MAP con base en que la solicitud que se presentó no incluía suficiente información.⁵⁴ En su lugar, deberá determinar que la solicitud del MAP es admisible y, si es necesario, solicitar información adicional al contribuyente como parte de su examen del caso.

61. El contribuyente debe hacer todo lo posible por sintetizar los elementos sustantivos y decisivos del caso en su solicitud de MAP. La solicitud de MAP puede presentarse después de un proceso de auditoría largo y extenso, al final del cual se ha realizado un ajuste. Durante ese proceso, normalmente se habrán producido grandes cantidades de documentación, que pueden incluir pruebas que sean irrelevantes para el MAP. Por lo tanto, es esencial que el contribuyente seleccione los elementos sustantivos y decisivos del caso al decidir qué elementos

54 Estándar mínimo 3.2 (véase el Anexo).

plantear en la solicitud. Esto es particularmente importante en casos complejos de precios de transferencia.

4.4.2.5 *Presentación de la solicitud de MAP*

62. A falta de normas específicas, un contribuyente debería poder presentar su caso de MAP ante la autoridad competente de un país de la misma manera que presentaría otras objeciones relacionadas con los impuestos a la administración tributaria de ese país. En la medida de lo posible y siempre que se salvaguarde la confidencialidad, las administraciones tributarias pueden considerar útil permitir la presentación electrónica de una solicitud de MAP y de otros documentos que se proporcionen durante el MAP.⁵⁵ Esto facilitará la comunicación de información del contribuyente a las autoridades competentes, así como entre las autoridades competentes.

63. Por lo general, una autoridad competente no cobrará una tarifa por recibir o tramitar una solicitud de MAP, aunque en algunos países puede haber tarifas asociadas a los programas APA.

64. El requerir el pago inmediato de los impuestos que se impugnan a través de una solicitud de MAP, o de intereses y sanciones sobre dichos impuestos, puede, si no se aplica un requisito similar en los casos de recursos nacionales, desalentar a un contribuyente a realizar una solicitud de MAP. Esta cuestión se analiza en la sección 4.4.2.9.

65. Los diversos requisitos relativos a la forma en que debe presentarse una solicitud de MAP no deben impedir que un contribuyente se acerque a una administración tributaria antes de que efectivamente presente una solicitud de MAP, con el fin de obtener orientación sobre el uso del MAP. Estos contactos previos a la presentación pueden permitir a los contribuyentes conocer más sobre los aspectos procedimentales del MAP. La administración tributaria también puede aprender de la experiencia del contribuyente con el otro Estado contratante del convenio. Sin embargo, los contribuyentes deben tener en cuenta que dichos contactos previos a la presentación no detienen el límite de tiempo de tres años que se tiene para presentar una solicitud formal.

⁵⁵ Véase la sección 4.4.9.

4.4.2.6 ¿Se puede negar el acceso al MAP en determinados casos?

66. Si bien las autoridades competentes pueden establecer normas y procedimientos relativos al formato y contenido de una solicitud de MAP y la forma en que debe presentarse la solicitud, no se puede impedir que un contribuyente presente una solicitud de MAP si su caso cumple con los requisitos del párrafo 1 del Artículo 25. Los siguientes párrafos ilustran este principio en relación con tres situaciones en las que el acceso al MAP pudo haber sido cuestionado en el pasado.

Casos que involucran la aplicación de disposiciones antiabuso

67. A veces se ha planteado la pregunta sobre si podría formularse una solicitud de MAP que tenga que ver con la aplicación de disposiciones antiabuso, tanto si se encuentra en la legislación interna de un país (por ejemplo, una norma legislativa general antiabuso) como en el convenio mismo (por ejemplo, la norma denominada “prueba de propósito principal” del párrafo 9 del Artículo 29 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE).

68. No hay nada en la redacción del Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas ni de la OCDE que autorice a una autoridad competente a negar el acceso al MAP simplemente porque el caso versa sobre la aplicación de normas antiabuso. La interpretación o aplicación incorrecta de una norma antiabuso contenida en un convenio o la aplicación de una norma nacional antiabuso en contravención de las disposiciones de los convenios, podría claramente dar lugar a una tributación no conforme a las disposiciones de un convenio y, por lo tanto, ser objeto de una solicitud de MAP.

69. Esto se confirma en el Comentario,⁵⁶ que establece que “[e]n ausencia de una disposición específica, no existe una norma general que impida que las operaciones consideradas abusivas puedan acceder al procedimiento de acuerdo mutuo”. Si bien en el Comentario también se indica que algunos países tal vez deseen negar el acceso al MAP en caso de violaciones graves a las leyes nacionales que den lugar a sanciones

56 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 26 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

importantes, se aclara que esta excepción debe estar expresamente prevista en el propio convenio.⁵⁷

70. Como parte del estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS,⁵⁸ los países que forman parte del Marco Inclusivo sobre BEPS se han comprometido a “proveer acceso al MAP en casos en los que exista un desacuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales que hacen el ajuste, relacionado con la determinación sobre si se han cumplido las condiciones para la aplicación de una disposición antiabuso del convenio o sobre si la aplicación de una disposición antiabuso de la legislación nacional se encuentra en conflicto con las disposiciones de un convenio”.⁵⁹

71. Así pues, la aplicación de la prueba de propósito principal del párrafo 9 del Artículo 29 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, que deniega los beneficios de los convenios en casos de uso indebido de las disposiciones de los convenios, no impide en modo alguno que un contribuyente presente una solicitud de MAP porque considera que no se cumplieron las condiciones del párrafo y que, por lo tanto, deberían haberse concedido los beneficios del convenio. Otro ejemplo es el del párrafo 3 del Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, que se aplica cuando ha habido una decisión definitiva estableciendo que una de las empresas asociadas es “acredora a sanciones con respecto a fraude, negligencia grave o incumplimiento deliberado”: el efecto del párrafo es denegar los beneficios de las disposiciones relativas al ajuste correspondiente del párrafo 2 del Artículo 9 y no denegar el acceso al MAP, por ejemplo, cuando el contribuyente considere que las disposiciones del párrafo 3 se han aplicado incorrectamente.

57 *Ibíd.*, última oración.

58 Estándar mínimo 1.2 (véase el Anexo).

59 Las explicaciones del estándar mínimo 1.2 también establecen que “si un país tratara de limitar o denegar el acceso al MAP en todos o en algunos de estos casos, debería acordar específica y expresamente esas limitaciones con los socios de sus convenios, lo que debería incluir el requisito de notificar a las autoridades competentes de las otras partes en el convenio sobre esos casos y de los hechos y circunstancias de que se trate”. OECD (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 - Informe final 2015*, Capítulo 1, en la pág. 15, párr. 15.

Acuerdos conciliatorios de auditoría nacionales

72. En muchos países, la administración tributaria está facultada para negociar con un contribuyente con el objetivo de llegar a un acuerdo que lleve a la conclusión de una auditoría. Dado que ese “acuerdo conciliatorio de auditoría” representa el resultado de un proceso de negociación, algunas administraciones tributarias tal vez deseen restringir el acceso a otros recursos, incluyendo el procedimiento de acuerdo mutuo, en relación con temas que fueron abordados en ese acuerdo.

73. Dado que un acuerdo conciliatorio de auditoría alcanzado en un país contratante de un convenio no vincula al otro país contratante de ese convenio, denegar el acceso al MAP en el caso de un acuerdo conciliatorio de auditoría podría dar lugar a una doble tributación no remediada. Por esa razón, al celebrar los acuerdos conciliatorios de auditoría en virtud de su legislación nacional, las administraciones tributarias no deberían exigir que los contribuyentes renuncien al derecho de presentar una solicitud de MAP.⁶⁰ Esto está expresamente previsto en el estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS, que requiere que los países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre BEPS “aclaren en sus directrices de MAP que los acuerdos conciliatorios de auditoría entre las autoridades tributarias y los contribuyentes no impiden el acceso al MAP”.⁶¹

74. Sin embargo, para tales efectos es importante distinguir un acuerdo conciliatorio de auditoría, que es un acuerdo alcanzado entre el contribuyente y la parte de la administración tributaria encargada de las auditorías, de un acuerdo negociado y alcanzado en el marco de un mecanismo de resolución de controversias que es independiente de la función de auditoría y que sólo puede iniciarse a petición del contribuyente. Por lo tanto, es aceptable restringir el acceso al MAP en el caso del acuerdo sobre procedimientos ante una parte independiente, como, por ejemplo, un defensor del contribuyente que solo puede abordar controversias que hayan sido iniciadas por el contribuyente. Sin embargo, en tal caso el estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS exigiría que un país que se haya adherido al Marco Inclusivo sobre BEPS y que haya establecido un mecanismo de ese tipo, notifique a sus otras partes del convenio sobre ese mecanismo y que aborde el impacto

60 Párrafo 45.1 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

61 Estándar mínimo 2.6 (véase el Anexo).

de ese mecanismo en el acceso al MAP en su orientación publicada sobre el MAP.⁶²

Ajustes iniciados por cuenta propia

75. En ciertas circunstancias, algunos países permiten a los contribuyentes hacer cambios en una declaración de impuestos presentada anteriormente. Por ejemplo, puede ser posible que un contribuyente modifique una declaración de impuestos presentada unos años antes, a fin de reflejar el precio de plena competencia de una transacción realizada con una empresa asociada o de una transferencia entre un establecimiento permanente y otra parte de la misma empresa.

76. Ese cambio realizado de buena fe para reflejar el principio de plena competencia obviamente podría dar lugar a una doble tributación, en la medida en que incrementaría las utilidades gravables en un país contratante del convenio, sin un ajuste correspondiente de las utilidades de la empresa asociada o de la otra parte de la empresa, que han sido gravadas en el otro país contratante del convenio.

77. A fin de garantizar que se permita a las autoridades competentes resolver la doble tributación que podría derivarse de ese ajuste iniciado por los contribuyentes efectuado de buena fe, se debería permitir a los contribuyentes acceder al MAP para que el ajuste primario y el posible ajuste correspondiente puedan ser discutidos con la autoridad competente del otro país contratante del convenio. Esta es una de las mejores prácticas incluidas en el informe final sobre la Acción 14.⁶³ Aunque esta cuestión no se aborda en el Comentario del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, una autoridad competente no debe rechazar una solicitud de MAP simplemente porque sea el resultado de un ajuste iniciado por el contribuyente efectuado de buena fe, siempre que la solicitud refleje la preocupación legítima del contribuyente acerca de la correcta aplicación de los Artículos 7 o 9 en el caso.

62 *Ibíd.*

63 Mejor Práctica 9 (véase el Anexo). La misma orientación figura en el párrafo 14 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

4.4.2.7 *¿Qué sucede si el contribuyente que solicita un MAP también ha interpuesto recursos nacionales, como por ejemplo una impugnación judicial?*

78. El párrafo 1 del Artículo 25 dispone que el acceso al MAP está disponible “independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional”. El MAP es un mecanismo de resolución de controversias basado en convenios, que existe de manera adicional a cualquier recurso de resolución permitido en la legislación nacional. Por esa razón, nada debería impedir que un contribuyente iniciara tanto el MAP como los recursos nacionales disponibles como, por ejemplo, una impugnación judicial de la acción de una administración tributaria que el contribuyente considere que infringe las disposiciones del convenio.

79. De hecho, toda vez que el Artículo 25, tal y como está redactado en la mayoría de los convenios tributarios, no obliga a las autoridades competentes a llegar a un acuerdo en el marco del MAP, sino que sólo les exige que hagan sus mejores esfuerzos por hacerlo, frecuentemente se aconseja al contribuyente que inicie los recursos de la legislación nacional, como procedimientos judiciales o administrativos, de manera paralela a la formulación de una solicitud de MAP. Si bien el MAP generalmente brindará una resolución completa del caso del contribuyente que será vinculante para ambos Estados contratantes del convenio, asegurando con ello que se evite la doble tributación, el contribuyente no debería tener que correr el riesgo de que si el MAP finalmente no tiene éxito, sea ya demasiado tarde para interponer los recursos internos. Aunque esos recursos nacionales sólo proporcionarán una resolución en el Estado en que se inician, en algunos casos pueden ser suficientes para hacer frente a la presunta violación de las disposiciones del convenio.

80. Si bien la mayoría de los países permitirán que el MAP y los recursos nacionales se inicien en paralelo, frecuentemente también querrán asegurarse de que ambos procesos no se lleven a cabo simultáneamente de forma activa, con el riesgo de que se tomen decisiones contradictorias. En otras palabras, pueden exigir que primero se recurra al MAP o a los recursos nacionales. En la mayoría de los países, esto se logrará permitiendo que el contribuyente decida cuál mecanismo, de entre el MAP o los recursos nacionales, se llevará a cabo primero y poniendo el otro proceso en suspensión (a través de los mecanismos y en la medida permitida por la legislación nacional)⁶⁴ hasta que concluya el proceso

64 Véase el párrafo 25 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de

que el contribuyente decida seguir primero. No obstante, se trata de un área en la que la práctica de los países varía y se alienta a las autoridades competentes a que sigan las mejores prácticas identificadas en el informe final sobre la Acción 14 de BEPS,⁶⁵ de proporcionar en sus orientaciones publicadas sobre el MAP⁶⁶ la información sobre cómo los contribuyentes pueden coordinar el proceso del MAP con cualquier recurso disponible en la legislación nacional.

81. Si un país permitiera el acceso al MAP sólo después de que a un contribuyente se le han vencido las oportunidades de iniciar los recursos de la legislación nacional (por ejemplo, mediante la exigencia de que el contribuyente renuncie a su derecho a iniciar tales recursos o insistiendo en que la solicitud de MAP se haga sólo después de que finalice el límite de tiempo para iniciar estos recursos), el contribuyente correría el riesgo de perder el derecho a iniciar los recursos nacionales mientras que, por otro lado pudiera no obtener una resolución a su caso mediante el MAP porque las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo. Permitir que un contribuyente inicie ambos procedimientos en paralelo, sujeto a la elección de qué proceso se llevará a cabo activamente primero, evita este problema. En la práctica, los contribuyentes normalmente preferirán iniciar primero el MAP y suspender los litigios nacionales.⁶⁷ Como se explica más adelante, esto se debe al hecho de que la gran mayoría de los países consideran que, una vez que un tribunal nacional ha dictado una decisión judicial en un caso determinado, la autoridad competente del país está impedido para acordar una resolución diferente de ese caso a través del MAP.

82. No obstante, permitir que el MAP y los recursos internos se inicien en paralelo, al tiempo que se exige que uno de los dos procesos se lleve a cabo activamente antes que el otro, puede dar lugar a las siguientes cuestiones.

83. Cuando el MAP se solicita en primer lugar, la mayoría de las autoridades competentes no desearán llegar a un acuerdo mutuo que tendría

Convenio Tributario de la OCDE, que examina la forma en la que se puede llevar a cabo.

65 Mejor práctica 8 (véase el Anexo).

66 Véase el párr. 40 anterior.

67 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, en el que se citan los párrafos 25 y 44 del Comentario sobre el Artículo 25 de la Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

que ser implementado por ambos países, mientras que el contribuyente reanuda sus recursos nacionales con la esperanza de obtener un mejor resultado en uno de los dos países involucrados. Como se explica en el párrafo 156 más adelante y se recomienda en el Comentario,⁶⁸ la mayoría de los países evitan esta situación exigiendo que la concertación formal de un acuerdo mutuo esté supeditada a la aceptación expresa por parte del contribuyente de las condiciones del acuerdo mutuo, dentro de un plazo razonable de tiempo, así como al desistimiento por parte del contribuyente de todo procedimiento administrativo o judicial relativo a los asuntos que se abordan en el acuerdo propuesto.

84. Sin embargo, en algunos casos, el contribuyente al que se pide que acepte un acuerdo mutuo propuesto y que ponga fin a los recursos judiciales nacionales, tal vez desee aplazar la aceptación hasta que el tribunal emita su decisión. Esta cuestión se examina en el párrafo 160 más adelante.

85. Cuando los recursos de la legislación nacional se procesan de forma activa antes que el MAP, el principal problema que puede plantearse es que, una vez que se dicte una decisión judicial definitiva, las autoridades competentes pueden considerar que no tienen la autoridad legal para desviarse de la decisión final de un tribunal nacional (cuestión que en última instancia es un tema de derecho interno) a través del MAP.⁶⁹ De ser así, la autoridad competente del Estado en el que se dictó la decisión, se considerará obligada a seguir la decisión definitiva dictada por el tribunal nacional y no podrá llegar a una conclusión diferente a través del MAP. En tales circunstancias, la única medida adicional que la autoridad competente de ese Estado podría obtener para el contribuyente sería solicitar una reparación a la autoridad competente del otro

68 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, en el que se cita el párrafo 45 del Comentario sobre el Artículo 25 de la Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

69 Como se señala en el Comentario (véase, en particular, la última parte del párrafo 42 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE), en algunos países una autoridad competente no estaría jurídicamente obligada a acatar una decisión judicial y no estaría obligada a hacerlo por una cuestión de política o práctica administrativa. En ese caso, nada impediría que esa autoridad competente llegara a un acuerdo mutuo que se apartara de la decisión de un tribunal nacional.

Estado. Asuma, por ejemplo, que a raíz de un litigio iniciado por una sociedad del Estado A, un tribunal del Estado A confirma un ajuste de precios de transferencia efectuado por la administración tributaria del Estado A, lo cual tiene el efecto de incrementar las utilidades obtenidas por esa empresa provenientes de una transacción llevada cabo en condiciones distintas a las de plena competencia con una empresa asociada del Estado B. A raíz de esa decisión judicial, la autoridad competente del Estado A considerará que lo único que puede hacer a través del MAP es tratar de convencer al Estado B de que haga el ajuste correspondiente que refleje la reducción correspondiente de las utilidades de la empresa del Estado B, a través de una eventual devolución del impuesto pagado en el Estado B. La administración tributaria del Estado B, obviamente, no estará obligada a seguir la decisión judicial dictada en el Estado A. Toda reparación proporcionada por medio del MAP en esas circunstancias dependerá necesariamente de si la autoridad competente del Estado B está de acuerdo con el ajuste realizado por el Estado A y que fue validado por el tribunal.

86. A fin de que los contribuyentes puedan hacer una elección informada sobre cuál mecanismo de entre el MAP y los recursos nacionales debe buscarse activamente en primer lugar, las autoridades competentes deben aclarar en sus directrices publicadas sobre el MAP,⁷⁰ si se consideran legalmente obligadas a seguir una decisión judicial nacional definitiva, en el contexto de un MAP, o si no se apartarán de dicha decisión como resultado de una cuestión de política o práctica administrativa.

4.4.2.8 *Solicitud de MAP relacionada con cuestiones recurrentes*

87. La medida tributaria que dio lugar a una solicitud de MAP para un ejercicio fiscal o evento en particular a veces tendrá relevancia para otros ejercicios fiscales o eventos similares. Por ejemplo, una serie de pagos efectuados a lo largo de varios años en virtud de una operación que es objeto de un ajuste de precios de transferencia puede dar lugar a cuestiones que afecten la retención de impuestos efectuada sobre cada pago y a cuestiones relacionadas con el alivio de la doble tributación, que afectarán a cada ejercicio fiscal durante el cual se realizaron estos pagos. En estas situaciones, siempre que los hechos y circunstancias

70 Como se sugiere en la última parte de la mejor práctica 8 del informe final sobre la Acción 14 de BEPS.

relevantes sean sustancialmente iguales en todos los acontecimientos y ejercicios de que se trate, y que esto pueda verificarse, será eficaz abordar la cuestión recurrente a través de un único caso de MAP que abarque todos los ejercicios fiscales relevantes o eventos similares. Esto evitará solicitudes de MAP sustancialmente similares, basadas en los mismos hechos, así como el consiguiente uso innecesario de recursos y el riesgo de soluciones inconsistentes.

88. Esto se reconoce en el informe final sobre la Acción 14 de BEPS. De conformidad con una de las mejores prácticas incluidas en ese informe,⁷¹ los países deberían establecer procedimientos para permitir las solicitudes de MAP para la solución de temas recurrentes cuando los hechos y circunstancias relevantes sean los mismos (sujetos a verificación a través de una auditoría). Sin embargo, como se señala en el informe, esto sólo sería posible con respecto a cada evento o ejercicio fiscal para el que todavía se pueda presentar una solicitud de MAP dentro del período de tres años previsto en el párrafo 1 del Artículo 25.

4.4.2.9 *¿Se pueden recaudar impuestos una vez que se ha presentado una solicitud de MAP?*

89. La práctica de los países varía en lo que respecta a la recaudación de los impuestos que son objeto de una solicitud de MAP. Algunos países tratan de obtener disposiciones explícitas en sus convenios tributarios que obliguen a ambas autoridades competentes a suspender la recaudación de esos impuestos.⁷² Otros países permiten la suspensión o el aplazamiento de la recaudación de esos impuestos, ya sea como práctica administrativa general o como acuerdo negociado con sus partes en el convenio. Sin embargo, otros países no prevén la suspensión de la recaudación de impuestos a la espera de la solución del MAP.

90. El Comentario indica que si bien el Artículo 25 no aborda el tema sobre si el MAP puede denegarse si no se ha pagado el impuesto

71 Mejor práctica 5 (véase el Anexo).

72 En el párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas se cita el párrafo 48 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en el que se sugiere la siguiente oración adicional que los países pueden añadir al párrafo 2 del Artículo 25 con ese fin: “Los procedimientos de determinación y recaudación se suspenderán durante el período en que esté pendiente todo procedimiento de acuerdo mutuo”.

controvertido, existen varias razones que respaldan la práctica de suspender la recaudación del impuesto durante el MAP.⁷³ En primer lugar, suspender o aplazar la recaudación fomenta el objetivo general de hacer que el MAP sea más accesible para los contribuyentes. Incluso cuando las autoridades competentes eliminen la doble tributación a través del MAP, el contribuyente puede perder el valor en el tiempo de cualquier monto que finalmente se le reembolse si no se suspende su recaudación durante el proceso de negociación del MAP. Adicionalmente, incluso cuando el impuesto pagado por el contribuyente antes del MAP se reembolsa en última instancia, como resultado de un acuerdo mutuo, el contribuyente puede enfrentar una carga temporal significativa por flujo de efectivo debido a la obligación de hacer ese pago inicial.

91. En segundo lugar, los países partidarios de la suspensión o el aplazamiento de los impuestos objeto de un MAP consideran que al hacerlo se alienta a las autoridades competentes a negociar y llegar a acuerdos a través del MAP sin demora. Si una autoridad competente ha garantizado la recaudación del impuesto, puede dudar en hacer esfuerzos razonables para llevar a cabo un MAP con la otra autoridad competente.

92. Por otra parte, algunos países prefieren, no obstante, recaudar o permitir sólo un aplazamiento parcial de los impuestos que son objeto de un MAP a fin de evitar cualquier riesgo en la recaudación de impuestos.

93. Una de las mejores prácticas incluidas en el informe final sobre la Acción 14 es que los países deben adoptar las medidas apropiadas para prever la suspensión de los procedimientos de recaudación durante el período en que está pendiente un caso de MAP y que, como mínimo, dicha suspensión de la recaudación debe estar disponible en las mismas condiciones aplicables a una persona que interponga un recurso administrativo o judicial nacional.⁷⁴ Sin embargo, como se reconoce en el Comentario, la suspensión de la recaudación de impuestos puede requerir cambios legislativos en varios países.⁷⁵

73 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando los párrafos 46 a 48 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

74 Mejor práctica 6 (véase el Anexo).

75 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, que cita el párrafo 48 del Comentario

94. Dada la importancia económica de este tema para los contribuyentes, los países deberían hacer pública, tanto para los contribuyentes como para sus otras partes en los convenios, su posición con respecto a la suspensión o el aplazamiento de la recaudación de los impuestos que son objeto de un MAP.

95. Una cuestión similar se plantea con respecto al pago de intereses y sanciones asociadas con el impuesto que está sujeto a un MAP. Esta cuestión se examina en el Comentario, en el que se recomienda que, al igual que en el caso del pago del impuesto mismo, los requisitos relativos al pago de intereses y sanciones no sean más onerosos en el caso de la solicitud de MAP que en el caso de un recurso nacional.⁷⁶

4.4.2.10 Retiro de una solicitud de MAP

96. Si bien el Artículo 25 no se refiere expresamente al retiro de una solicitud de MAP, un contribuyente que haya presentado tal solicitud tiene ciertamente derecho a retirarla en cualquier momento antes de que se complete el procedimiento. De hecho, las estadísticas del MAP del Marco Inclusivo sobre BEPS⁷⁷ muestran que, en 2019, alrededor del 6 por ciento de los casos de MAP completados en ese año se cerraron como resultado del retiro de la solicitud por parte del contribuyente. Hay diferentes razones por las cuales un contribuyente puede querer retirar una solicitud previamente realizada. En algunos casos, el retiro se debe simplemente al hecho de que la cuestión objeto de la solicitud se resolvió mediante recursos administrativos o judiciales nacionales.

97. El retiro por parte de un contribuyente de una solicitud de MAP no debe impedir una presentación posterior de otra solicitud que aborde la misma cuestión, si ésta continúa sin resolverse, siempre que la presentación de la nueva solicitud se haga antes del plazo aplicable y que las autoridades competentes, ya sea en la fase unilateral o bilateral

sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Ese párrafo también incluye una oración adicional sugerida que los países pueden añadir al párrafo 2 del Artículo 25 para disponer expresamente la suspensión de los procedimientos de determinación y recaudación.

76 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, que cita el párrafo 49.4 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

77 Véase el Capítulo 1, pie de página 7.

del procedimiento, no hayan llegado a una propuesta de conclusión que cierre de forma efectiva el caso.

4.4.2.11 El papel de la autoridad competente que recibe la solicitud

98. La autoridad competente que reciba una solicitud presentada de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 25, normalmente llevará a cabo dos tareas iniciales:

- Determinar si la solicitud es válida y, por lo tanto, debe considerarse admisible. Si bien una autoridad competente puede rechazar una solicitud que no cumpla los requisitos del párrafo, como se interpreta en sus propias normas, directrices y procedimientos publicados, dicha autoridad competente no tiene la facultad discrecional de rechazar una solicitud que se haya formulado válidamente.⁷⁸ Aunque una solicitud de MAP válida debe ser considerada admisible por la autoridad competente ante la que se presenta, la admisibilidad significa simplemente que la autoridad competente se comprometerá a examinar posteriormente la solicitud en cuanto al fondo y no implica, en esa fase inicial, que la autoridad competente esté de acuerdo con la posición del contribuyente.
- Notificar al contribuyente y a la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio involucrado que ha recibido la solicitud.

¿Es válida la solicitud?

99. La determinación sobre si la solicitud es válida se limita a determinar que la solicitud cumpla los requisitos del párrafo 1 del Artículo 25, como se interprete en las propias normas, directrices y procedimientos publicados por el país con respecto al MAP. Esta revisión inicial de la solicitud requerirá normalmente que la autoridad competente aborde las siguientes preguntas:

- *¿La solicitud se hizo en tiempo?* Como se explica en la sección

78 En muchos países, la decisión de rechazar una solicitud de MAP es una decisión administrativa que, en virtud del derecho administrativo, podría estar sujeta a revisión judicial por un tribunal.

4.4.2.3 anterior, el párrafo 1 del Artículo 25 dispone que deberá presentarse una solicitud de MAP dentro de un plazo de tres años contados a partir de la primera notificación de la acción o acciones que presumiblemente dieron lugar a una tributación no conforme a las disposiciones del Convenio. Una solicitud que se efectúe claramente después de ese período no sería admisible como tal. La determinación sobre si una solicitud se presentó dentro del plazo requerido se basará inicialmente en la información incluida en la solicitud y en la información que sea de fácil acceso para la autoridad competente. No obstante, cuando de forma posterior se compruebe que la información facilitada en la solicitud es incorrecta o que no cumple con los requisitos para una solicitud válida, la autoridad competente que inicialmente consideró que la solicitud se había presentado en el plazo requerido podrá, sin duda, rechazarla, aunque ya se haya comenzado a evaluar de fondo.

- *¿Se presentó la solicitud de conformidad con la orientación aplicable?* En las secciones 4.4.2.4 y 4.4.2.5 anteriores se indica que las directrices sobre el MAP publicadas por un país⁷⁹ determinarán normalmente lo que debe incluirse en una solicitud de MAP y cómo se debe presentar.
- *¿La solicitud contiene información suficiente para entender y evaluar la objeción del contribuyente?* Como se menciona en el párrafo 58, en la orientación publicada de un país sobre el MAP se debe describir la información y la documentación que deben incluirse en una solicitud de MAP. El estándar mínimo sobre la Acción 14 de BEPS, que exige a los países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre BEPS que publiquen dicha orientación, reconoce que una autoridad competente no debe impedir el acceso al MAP “basándose en el argumento de que no se proporcionó información suficiente si el contribuyente ha proporcionado la información requerida”.⁸⁰ Como mínimo, una solicitud de MAP debe incluir la información solicitada en las propias normas, directrices y procedimientos publicados por un país sobre el MAP y sólo la ausencia de dicha información debe constituir una razón para considerar que una solicitud es inválida y por ende, no debe considerarse como admisible.

79 Párr. 40 anterior.

80 Estándar mínimo 3.2 (véase el Anexo).

100. Al determinar si una solicitud es válida, debe evitarse el formalismo. Una autoridad competente no debe, por ejemplo, determinar que una solicitud de MAP no es válida simplemente porque la solicitud no satisface algún requisito menor de procedimiento.

101. Tomando en cuenta el límite de tiempo establecido para poder hacer una solicitud válida de MAP, es crucial que se informe rápidamente al contribuyente si su solicitud ha sido admitida. En caso de que se considere que la solicitud MAP es inadmisibles, la autoridad competente debe informar al contribuyente de los motivos del rechazo. Por ejemplo, la autoridad competente que recibe una solicitud que carece de información crítica debe indicar rápidamente al contribuyente cuál es la información que falta para que el contribuyente pueda presentar una solicitud válida antes del vencimiento del plazo aplicable.⁸¹ Además, en lugar de rechazar una solicitud de MAP que no incluye la información necesaria, una autoridad competente puede preferir retrasar su decisión hasta que se reciba la información que falta. Al determinar si una solicitud de MAP que carece de la información necesaria debe ser rechazada, una autoridad competente también debe tener en cuenta que siempre podrá requerir información adicional relevante al examinar el fondo de una solicitud de MAP.

Notificación de que se ha recibido una solicitud

102. Tras la presentación de una solicitud de MAP, la autoridad competente debe confirmar sin demora al contribuyente que se ha recibido la solicitud. Esto debe hacerse lo antes posible y a más tardar cuatro semanas después de la recepción de la solicitud.

103. A continuación, se incluye un ejemplo de la notificación que podría enviarse al contribuyente tras la recepción de la solicitud ficticia de MAP que se incluye en el párrafo 59 anterior.

EJEMPLO DE UNA NOTIFICACIÓN AL CONTRIBUYENTE SOBRE LA RECEPCIÓN DE UNA SOLICITUD DE MAP

10 de noviembre de 06

⁸¹ Si se determina que una solicitud es inválida, es razonable considerar que el contribuyente aún no ha presentado su caso de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 25 y, por lo tanto, sigue teniendo derecho a hacerlo mientras no haya expirado el plazo para presentar una solicitud de MAP.

John Smith
ABC LLP
Torre Alta, piso 13
009 Calle Segunda
Ciudad Capital

ESTADO A

Asunto: Solicitud para un procedimiento de acuerdo mutuo (MAP) según lo dispuesto en el Art. 25 (1) del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscales presentada en nombre de la Sociedad XCO Inc.

Número de identificación fiscal: STA-123.456.789C

Sr. Smith:

Por la presente acuso recibo de la solicitud para un procedimiento de acuerdo mutuo que hizo Usted en nombre de la Sociedad XCO Inc. para el ejercicio fiscal que termina el 31 de diciembre de 01.

Como primer paso, determinaremos si esta solicitud aparenta haber sido realizada de conformidad con nuestras directrices publicadas sobre el MAP y con el Artículo 25 (1) del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal. Tan pronto como se haya llegado a una decisión preliminar sobre este asunto, le informaremos y comenzaremos con la evaluación del fondo del caso.

Tenga en cuenta que cualquier correspondencia o información adicional sobre este caso debe enviarse directamente a mí a la dirección que se indica a continuación.

Atentamente,

[Firmado]

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada
Oficina de Impuestos del Estado A
123 Calle Principal
Ciudad Capital
ESTADO A

104. En muchos casos, una autoridad competente podrá informar al contribuyente que la solicitud ha sido considerada admisible al mismo tiempo que confirmará la recepción de la solicitud. Cuando éste no sea el caso, la notificación de la recepción de la solicitud debe ir seguida, a la brevedad, de una notificación de la decisión sobre la admisibilidad de la solicitud. A continuación, se muestra un ejemplo de esa notificación posterior sobre la admisibilidad de la solicitud ficticia de MAP que se incluye en el párrafo 59 anterior.

EJEMPLO DE UNA NOTIFICACIÓN SOBRE LA ADMISIBILIDAD DE UNA SOLICITUD DE MAP

20 de diciembre de 06
Sr. John Smith
ABC LLP
Torre Alta, piso 13
009 Calle Segunda
Ciudad Capital
ESTADO A

Asunto: *Solicitud para un procedimiento de acuerdo mutuo (MAP) según lo dispuesto en el Art. 25 (1) del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal presentada en nombre de la Sociedad XCO Inc.*

Número de identificación fiscal: STA-123.456.789C

Sr. Smith:

Como seguimiento a mi carta del 10 de noviembre de 06 en la que acusé recibo de la solicitud para un procedimiento de acuerdo mutuo presentado en nombre de la Sociedad XCO Inc. para el ejercicio fiscal que finalizó el 31 de diciembre de 01, deseo informarle que, en base a una revisión inicial de la información incluida en la solicitud y a la luz del Art. 25 (1), del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal y de nuestras directrices publicadas sobre el MAP, la solicitud ha sido considerada admisible de conformidad con nuestro programa de MAP. En lo sucesivo, procederemos a evaluar el fondo de esa solicitud.

Atentamente,

[Firmado]
 Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada
 Oficina de Impuestos del Estado A
 123 Calle Principal
 Ciudad Capital
 ESTADO A

105. La autoridad competente que reciba una solicitud de MAP también deberá notificar dicha recepción a la otra autoridad competente. Las directrices preparadas para la preparación de las estadísticas de MAP en el Marco Inclusivo sobre BEPS⁸² recomiendan que esta notificación se haga dentro de las cuatro semanas siguientes a la recepción de la solicitud del MAP.

106. A continuación, se incluye un ejemplo de la notificación que podría enviarse a la otra autoridad competente tras la recepción de la solicitud ficticia de MAP que se incluye en el párrafo 59 anterior.

**EJEMPLO DE UNA NOTIFICACIÓN A LA OTRA AUTORIDAD
 COMPETENTE SOBRE LA RECEPCIÓN DE UNA SOLICITUD DE MAP**

15 de noviembre de 06
 Sra. Dame Ma
 Subcomisionada y Autoridad Competente
 Ministerio de Hacienda
 Oficina 777, 8o piso
 Calle-extraña # 111
 Pueblo Grande

ESTADO B

Asunto: *Solicitud para un procedimiento de acuerdo mutuo (MAP) según lo dispuesto en el Art. 25 (1) del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal (el "Convenio") presentada en nombre de la Sociedad XCO Inc. (Número de identificación fiscal en el Estado A: STA-123.456.789C)*

82 OECD (2016), *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer review documents*.

Estimada Sra. Ma:

Por medio de la presente hago de su conocimiento que hemos recibido una solicitud de MAP de la Sociedad XCO Inc., residente del Estado A, de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 25 del Convenio. La solicitud alega que una determinación de impuestos emitida a XCO Inc. por parte de la administración tributaria de su país para el ejercicio fiscal 01 no fue hecha de conformidad con las disposiciones de los Artículos 5 y 7 del Convenio.

Tengo entendido que el contribuyente ya le ha enviado una copia de la solicitud (agradecería me hiciera saber si ese no es el caso).

Procederemos ahora a determinar si la solicitud es admisible y, de ser así, examinaremos su fondo y determinaremos si podemos proporcionar una solución de forma unilateral. Le informaremos una vez que hayamos tomado una decisión a ese respecto.

Agradecería tomara en cuenta que cualquier correspondencia relacionada con este caso debe enviarse directamente a mí nombre, a la dirección que informo a continuación.

Le agradecería que confirmara la recepción de esta notificación lo antes posible.

Atentamente,

[Firmado]

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada
Oficina de Impuestos del Estado A
123 Calle Principal
Ciudad Capital
ESTADO A

107. En algunos casos, una autoridad competente podrá determinar en un plazo muy breve que una solicitud del MAP es admisible, que la objeción incluida en la solicitud parece estar justificada y que no puede por sí misma llegar a una resolución satisfactoria, para estar en condiciones de iniciar la segunda etapa del MAP. En tal caso, la notificación de la solicitud que la autoridad competente enviaría a la autoridad competente del otro Estado también podría servir para indicar que se ha completado la etapa unilateral del MAP y para iniciar la etapa bilateral del MAP (véase más adelante).

4.4.3 *Etapa unilateral de la evaluación del caso de MAP*

108. La etapa unilateral del MAP comienza una vez que la autoridad competente que recibió la solicitud de MAP ha determinado que es admisible. Si bien la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio ha sido notificada de la solicitud, no participará directamente en esta etapa del proceso, durante la cual la autoridad competente que recibió la solicitud, de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE procederá a,

- examinar el fondo de la solicitud a fin de determinar si parece estar justificada y, en caso afirmativo,
- determinar si puede eliminar unilateralmente la tributación que no esté conforme con las disposiciones del Convenio.

4.4.3.1 *Consideraciones de fondo de un caso de MAP*

109. Durante su examen del fondo de la solicitud, la autoridad competente revisará los hechos y el análisis presentados en la solicitud de MAP. Si la solicitud se refiere a una medida adoptada por su propia administración tributaria, normalmente consultará a los auditores o funcionarios relevantes que tomaron esa medida.

110. Si, como resultado de su evaluación del fondo de la solicitud, la autoridad competente llega a la conclusión de que la objeción del contribuyente no está justificada, el MAP llega a su fin independientemente de la posición que eventualmente pueda adoptar la otra autoridad competente. Tomando en consideración este resultado, es importante que antes de llegar a esa conclusión, la autoridad competente esté convencida de que la objeción del contribuyente no tiene fundamento.

111. Reconociendo el riesgo de que una autoridad competente pueda concluir erróneamente que una solicitud del MAP no tiene fundamento, en particular cuando la solicitud alega que fue la acción del Estado que recibió la solicitud la que no se ajusta a las disposiciones del convenio, el informe final sobre la Acción 14 de BEPS requiere que los países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre el BEPS⁸³ implementen las siguientes soluciones alternativas:

- modificar la redacción de sus convenios tributarios para permitir que el contribuyente presente su solicitud a la autoridad

83 Estándar mínimo 3.1 (véase el párr. 48 anterior).

competente de cualquiera de los Estados,⁸⁴ o

- implementar un proceso a través del cual una autoridad competente que considere que una solicitud de MAP que ha recibido no tiene fundamento, debe notificar o consultar con la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio involucrado.

112. Según el informe final sobre la Acción 14 de BEPS, este requisito tiene por objeto garantizar que las autoridades competentes de ambos Estados contratantes del convenio “tengan la oportunidad de expresar sus opiniones sobre si la solicitud del MAP debe ser aceptada o rechazada y sobre si la objeción del contribuyente se considera justificada”. El informe deja claro, sin embargo, que el proceso de notificación o consulta que propone “no debe interpretarse como una consulta sobre cómo resolver el caso”.⁸⁵

113. Cuando, a pesar del proceso de notificación o consulta mencionado anteriormente, la autoridad competente que recibió la solicitud llegue a la conclusión de que la objeción incluida en la solicitud es infundada, deberá notificar al contribuyente que considera que la tributación objeto de la solicitud no violó las disposiciones del convenio y cerrar el caso de MAP. Dicha notificación debe incluir una explicación de la conclusión de la autoridad competente.

114. Las estadísticas del MAP producidas para el año 2019⁸⁶ indican que tal conclusión unilateral de que la objeción incluida en la solicitud no tenía fundamento fue el resultado de sólo el 6 por ciento de los casos de MAP que se cerraron durante ese año. Por lo tanto, en la gran mayoría de los casos que llegan a la etapa unilateral del MAP, la autoridad competente que recibió la solicitud concluye que existen razones suficientes para continuar con el proceso.

115. Al examinar el fondo de una solicitud de MAP, una autoridad competente a veces tendrá que obtener información adicional del

84 Como se explicó en la sección 4.4.2.2 anterior, ese cambio se hizo en el párrafo 1 del Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, pero no se hizo en el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, que simplemente lo presenta como una opción (véase el párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25).

85 OECD (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 - Informe final 2015*, Capítulo 1, en la pág. 22, párr. 35.

86 Véase el Capítulo 1, pie de página 7.

contribuyente, especialmente cuando la medida que dio lugar a la solicitud de MAP fue tomada en el otro Estado contratante del convenio. La autoridad competente también podrá pedir asistencia al contribuyente para interpretar la información proporcionada, como modelos económicos y análisis jurídicos que justifiquen la aplicación por parte del contribuyente del principio de plena competencia o su posición sobre otras cuestiones relacionadas con el convenio.

116. A continuación, se muestra cómo sería una solicitud de información adicional, así como la respuesta del contribuyente, en el caso de la solicitud ficticia de MAP que se incluyó en el párrafo 59 anterior.

EJEMPLO DE UNA SOLICITUD DE INFORMACIÓN ADICIONAL

23 de enero de 07

Sr. John Smith
ABC LLP
Torre Alta, piso 13
009 Calle Segunda
Ciudad Capital

ESTADO A

Asunto: *Solicitud de información adicional*
Sociedad XCO Inc., Número de identificación fiscal:
STA-123.456.789C
Ejercicio fiscal que finaliza el 31 de diciembre de 01

Sr. Smith:

Necesitamos obtener la siguiente información adicional para poder determinar nuestra posición con respecto a la solicitud de MAP a la que se hace referencia más arriba:

1. Los cambios que deberían efectuarse al cálculo del crédito fiscal extranjero reclamado por XCO Inc. en su declaración de impuestos correspondiente al ejercicio fiscal 01, si la determinación de impuestos emitida por la administración tributaria del Estado B el 1º de septiembre de 04 fuera considerada conforme a las disposiciones del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y la evasión fiscal.

Por favor, envíe la información solicitada dentro de los 30 días siguientes a la fecha de esta comunicación.

Agradeceré que tenga en cuenta que, si no recibimos la información solicitada dentro del tiempo solicitado, el procesamiento de su solicitud de MAP se retrasará y que el hecho de no proporcionar la información podría conducir a que el caso se cierre sin ninguna otra acción.

Atentamente,

[Firmado]

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada

Oficina de Impuestos del Estado A

123 Calle Principal Ciudad Capital

ESTADO A

EJEMPLO DE UNA RESPUESTA A LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN ADICIONAL

15 de febrero de 07

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada

Oficina de Impuestos del Estado A

123 Calle Principal

Ciudad Capital

ESTADO A

Asunto: Solicitud de información adicional

Sociedad XCO Inc., Número de identificación fiscal:

STA-123.456.789C

Sra. Doe,

La presente carta es una respuesta a su comunicación con fecha del 23 de enero de 07 en la que nos solicita que facilitáramos información adicional sobre el cálculo del crédito fiscal extranjero que otorgaría el Estado A si se concluía que la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B el 1º de septiembre de 04 se ajustaba a las disposiciones del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal.

Si se considerara, contrariamente a nuestra posición, que XCO tenía un establecimiento permanente en el Estado B y que las rentas procedentes

del arrendamiento de la draga debían atribuirse a ese establecimiento permanente, el cálculo del crédito extranjero del Estado A y del impuesto por pagar en nuestra declaración de impuestos del ejercicio fiscal 01 tendría que modificarse de la siguiente manera:

		Pagado al Estado B (en \$EB)	Declarado en el año 01 (en \$EA)	Después del ajuste en el 04 (en \$EA)
1.	Rentas gravables para el año 01		8.000.000	8.000.000
2.	Rentas gravables atribuibles al Estado B (según lo presentado en el 01) \$EB 80.000 = \$EA 40.000		40.000	–
3.	Rentas gravables atribuibles al Estado B (después del ajuste en el 04) \$EB 800.000 = \$EA 400.000		–	400.000
4.	Impuesto por pagar en el Estado A al 20% (antes del crédito fiscal extranjero)		1.600.000	1.600.000
5.	Impuesto pagado en el Estado B en 01	10.000	5.000	5.000
6.	Impuesto adicional reclamado por el Estado B en 04	200.000	–	100.000
7.	Impuesto del Estado A relacionado con las rentas en el Estado B (según lo declarado en 01): 20% x 40.000		8.000	

8.	Impuesto del Estado A relacionado con las rentas en el Estado B (después del ajuste de 04): 20% x 400.000			80.000
9.	Crédito del extranjero: el menor entre el impuesto del Estado B (líneas 5 + 6) y el impuesto del Estado A sobre las rentas en el Estado B (línea 7 u 8)		5.000	80.000
10.	Impuesto por pagar en el Estado A (línea 4 - línea 9)		1.595.000	1.520.000
11.	Importe pagado en exceso para 01		75.000	

Si necesita información adicional sobre lo anterior o sobre nuestra solicitud de MAP, no dude en ponerse en contacto conmigo.

Atentamente,

[Firmado]

John Smith

ABC LLP

En nombre de la Sociedad XCO Inc.

117. Pueden darse circunstancias en las que un contribuyente participe en la preparación de información que se entregue por separado a ambas autoridades competentes. Por ejemplo, cuando una solicitud de MAP presentada a la autoridad competente de un Estado contratante del convenio se refiere a una transacción entre un contribuyente y una empresa relacionada residente en el otro Estado contratante del convenio y esa empresa relacionada ha presentado una solicitud de MAP a la autoridad competente de ese otro Estado respecto de la misma operación, el contribuyente puede participar en la preparación de la información que se presenta a la autoridad competente de ese otro

Estado, como parte de esa otra solicitud de MAP. En tales casos en los que la información relativa a la misma operación (o conjunto de operaciones) se facilite por separado a las dos autoridades competentes, las autoridades tributarias deben instar a los contribuyentes involucrados a que garanticen que ambos conjuntos de información son completos y plenamente coherentes.

4.4.3.2 ¿Puede brindarse una desgravación unilateral?

118. En la segunda parte de la etapa unilateral del MAP corresponde a la autoridad competente que recibió una solicitud que considera justificada, determinar si su propia administración tributaria puede proporcionar la reparación (comúnmente denominada “desgravación unilateral”) sin necesidad de consultar a la autoridad competente del otro Estado involucrado.

119. Un ejemplo típico de desgravación unilateral sería cuando un contribuyente residente en el Estado A hace una solicitud de MAP a la autoridad competente de ese Estado porque se le acaba de pedir que pague un impuesto en el Estado B que, de conformidad con el convenio entre los Estados A y B, debería haberse pagado unos años atrás. La solicitud tiene por objeto que el Estado A conceda un crédito fiscal extranjero al contribuyente por el impuesto pagado al Estado B con respecto a ese año anterior. Suponiendo que la información facilitada a la autoridad competente del Estado A sea suficiente para demostrar que las rentas relevantes fueron gravadas por el Estado B de conformidad con las disposiciones del convenio y que el impuesto de hecho sí se pagó al Estado B, la autoridad competente podrá concluir que la administración tributaria del Estado A está obligada a proporcionar un crédito fiscal extranjero de conformidad con las disposiciones del convenio correspondientes a las del Artículo 23 B del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

120. Una vez que una autoridad competente haya determinado que debe proporcionar una desgravación unilateral, ésta deberá notificar sin demora al contribuyente su decisión e informar a la autoridad competente del otro Estado que el caso de MAP ha sido cerrado como resultado de su decisión. La decisión debería implementarse con prontitud. El mecanismo que se utilizará para aplicar la decisión dependerá de la naturaleza de la reparación, de la legislación nacional y de los procedimientos que pueda haber elaborado la autoridad competente para tal efecto. Esa implementación normalmente requerirá coordinación

con otras partes de la administración tributaria, como el servicio responsable de emitir las devoluciones.

121. Las estadísticas del MAP producidas para el año 2019⁸⁷ indican que en el 15 por ciento de los casos de MAP cerrados durante ese año se proporcionó desgravación unilateral. El hecho de que tantos casos de MAP resulten en una desgravación unilateral demuestra que las autoridades competentes frecuentemente pueden resolver los casos de MAP sin la necesidad de iniciar la etapa bilateral del mismo.

122. Sin embargo, en muchos casos, una autoridad competente querrá discutir el caso con la autoridad competente del otro Estado, ya sea porque considera que el impuesto del otro Estado no fue aplicado de conformidad con las disposiciones del convenio o porque simplemente desea obtener información adicional o confirmación sobre los hechos o análisis incluidos en la solicitud del MAP. En estos casos, la autoridad competente iniciará la etapa bilateral del MAP.

4.4.4. Etapa bilateral de la consideración del caso de MAP

4.4.4.1 Inicio de discusiones de fondo con la otra autoridad competente

123. Si la autoridad competente que recibió la solicitud del MAP llega a la conclusión de que la objeción incluida en la solicitud parece estar justificada pero que no puede resolver el caso unilateralmente, ésta debe iniciar la etapa bilateral del MAP colaborando con la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio, con el objetivo de llegar conjuntamente a una resolución satisfactoria del caso. Esto se hará normalmente invitando a la otra autoridad competente a proporcionar un documento de posición u ofreciéndose a hacerlo (véase el ejemplo más adelante).

124. Como se señala en el Comentario,⁸⁸ una vez que la etapa bilateral del proceso del MAP se encuentra en marcha, las autoridades competentes deben ponerse de acuerdo sobre la forma en que se comunicarán para resolver el caso. Naturalmente, esto dependerá de la naturaleza del caso, pero también dependerá de si sólo hay uno o varios casos de MAP

⁸⁷ Véase el Capítulo 1, pie de página 7.

⁸⁸ Párrafo 36 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

entre los dos países implicados. Con tal fin, podrán utilizarse diferentes métodos de comunicación,⁸⁹ incluida la correspondencia escrita, las consultas informales a través de las telecomunicaciones, reuniones entre funcionarios del servicio de autoridad competente de cada país y, más excepcionalmente, la instauración de una comisión mixta para un caso complicado o de una serie de casos.⁹⁰ Las autoridades competentes deben ser flexibles y considerar todos los métodos de comunicación.

125. En algunas circunstancias, las autoridades competentes de los países que tienen que ocuparse de un gran número de casos de MAP querrán dejar constancia de los procedimientos bilaterales que han desarrollado para conducir la etapa bilateral del MAP, lo que puede hacerse a través de memorandos de entendimiento o un documento similar. Esta orientación puede ser de aplicación general (por ejemplo, estableciendo objetivos generales o plazos para todos los casos de MAP) o relacionada con un subconjunto específico de casos de MAP (por ejemplo, aclarar los requisitos de documentación para casos de precios de transferencia). Este tipo de acuerdos podrían ayudar a promover un enfoque consistente en los casos de MAP y a tener avances en el proceso del MAP, especialmente cuando liberan a las autoridades competentes para poder centrarse en cuestiones sustantivas y no en cuestiones de procedimiento.

126. Un paso inicial importante en las conversaciones bilaterales sobre un caso de MAP es asegurar que ambas autoridades competentes trabajen a partir del mismo conjunto de hechos y tengan un entendimiento común de los mismos. La autoridad competente que inicie la fase bilateral debe asegurarse de que la otra autoridad competente ha recibido toda la información presentada por el contribuyente junto con la solicitud del MAP o la información presentada posteriormente a la solicitud, incluso si dicha información ha sido presentada por el contribuyente directamente a ambas autoridades competentes (véanse los párrafos 49 y 117 anteriores).

127. A continuación, se ilustra cómo la autoridad competente que recibió la solicitud del MAP puede iniciar la etapa bilateral del MAP escribiendo a la autoridad competente del otro Estado en el caso de la solicitud ficticia del MAP que se incluye en el párrafo 59 anterior.

89 Párrafo 37 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. Véase también la sección 4.4.9.

90 Véase el párrafo 4 del Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE.

**EJEMPLO DE UNA SOLICITUD PARA LAS DISCUSIONES BILATERALES
EN UN CASO DE MAP**

19 de abril de 07

Sra. Dame Ma
Subcomisionada y Autoridad Competente
Ministerio de Hacienda
Oficina 777, 8o piso
Calle-extraña # 111
Pueblo Grande
ESTADO B

***Asunto: Solicitud de MAP de la Sociedad XCO Inc.
Número de identificación fiscal del Estado A: STA-123.456.789C
Ejercicio fiscal que finaliza el 31 de diciembre de 01***

Estimada Sra. Ma:

Esta comunicación es un seguimiento de mi carta de fecha 15 de noviembre de 06 en la cual le informé que habíamos recibido una solicitud de MAP por parte de la Sociedad XCO Inc.

Hemos considerado esa solicitud como admisible y nuestra evaluación preliminar del caso sugiere que la argumentación de la Sociedad XCO de que no tenía un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01 parece estar justificada.

Por lo tanto, agradecería recibir su documento de posición en el que explique la base sobre la cual su administración tributaria consideró que la Sociedad XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B durante el ejercicio fiscal 01 y explique cómo se determinaron las utilidades atribuibles al supuesto establecimiento permanente.

Atentamente,

[Firmado]

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada
Oficina de Impuestos del Estado A
123 Calle Principal
Ciudad Capital
ESTADO A

4.4.4.2 *Documento de posición y respuesta*

128. Una parte fundamental de la etapa bilateral del MAP es que las autoridades competentes intercambien opiniones sobre la forma en que las disposiciones del convenio deberían interpretarse y aplicarse a los hechos del caso. Cada autoridad competente debe tratar de proveer una posición razonada y basada en principios sobre la forma en que debe resolverse el caso de MAP y, por lo tanto, debe ser capaz de presentar de manera clara sus fundamentos en el convenio y en la legislación nacional para cualquier acción tomada por la administración tributaria relevante con respecto al contribuyente.

129. La práctica habitual para hacerlo es que una de las autoridades competentes presente a la otra autoridad competente su propio análisis del caso de MAP en un documento comúnmente denominado “documento de posición” e invite a la otra autoridad competente a que dé su respuesta a ese documento de posición.

130. En los casos de precios de transferencia, normalmente se espera que el Estado que hizo el ajuste inicial presente el documento de posición inicial, porque tendrá más información sobre la base para determinar que la transacción relevante no se realizó en condiciones de plena competencia. Sin embargo, no existe una práctica establecida en los casos no relacionados con precios de transferencia: en algunos casos, la autoridad competente que recibió la solicitud de MAP se ofrecerá a presentar primero su documento de posición, mientras que, en otros, invitará a la autoridad competente del Estado contratante del convenio que tomó las medidas que dieron lugar a la solicitud del MAP, a hacerlo. La práctica de los países varía y también es posible que cada autoridad competente desee presentar su propio documento de posición sobre el caso, antes de formular observaciones sobre el documento de posición preparado por la otra autoridad competente.

131. El documento de posición no necesita seguir ningún formato específico; la autoridad competente es libre de estructurarlo como desee. Un documento de posición claramente estructurado que describa la posición de un país de manera sucinta pero exhaustiva, facilitará una resolución oportuna y satisfactoria del caso. El tiempo invertido en la preparación diligente del documento de posición puede ayudar a acortar la duración total del MAP.

132. El punto de referencia clave para la preparación de un documento

de posición deberían ser las disposiciones del propio convenio tributario. La autoridad competente también debería tener en cuenta cualquier orientación promulgada en virtud del convenio, como un memorando de entendimiento, un intercambio de notas o un acuerdo mutuo previo que verse sobre el significado de un término de un convenio o sobre la aplicación del convenio en circunstancias específicas. Cuando un caso de MAP se refiera a disposiciones de convenios basadas en los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, el Comentario de esos 133 modelos también será considerado como una orientación relevante. Del mismo modo, las orientaciones que figuran en el *Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo de 2017* de las Naciones Unidas y en las *Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributaria 2017*⁹¹ serán relevantes cuando se traten cuestiones relativas a los precios de transferencia.

133. Cuando la solicitud de MAP se refiere a una medida fiscal, como un ajuste o una determinación, que procede de auditores o funcionarios del país de la autoridad competente que prepara el documento de posición, esos auditores o funcionarios podrán ser consultados durante la preparación de ese documento.

134. A continuación, figura un ejemplo del documento de posición basado en la solicitud ficticia de MAP que se expuso en el párrafo 59 anterior.

EJEMPLO DE UN DOCUMENTO DE POSICIÓN

20 de junio de 07

Asunto: *Documento de posición*

Solicitud de MAP al Estado A por parte de la Sociedad XCO Inc.

Número de identificación fiscal del Estado A:

STA-123.456.789C

Nuestra referencia de caso MAP: *STBMAP06-12345LT*

Estimada Sra. Doe:

La presente es en respuesta a su carta del 19 de abril de 07 en la que nos invitó a suministrar un documento de posición explicando la base sobre la cual nuestra administración tributaria consideró que la Sociedad XCO

⁹¹ Véase el pie de página 19.

tuvo un establecimiento permanente en el Estado B durante el ejercicio fiscal 01 y explicando cómo se determinaron las utilidades atribuibles al supuesto establecimiento permanente.

Tenga en cuenta que este caso me ha sido asignado y que puede ponerse en contacto conmigo en la dirección que se encuentra al pie de mi firma o por correo electrónico a rob.inson@fn.gov.sta o por teléfono al +007 12 2333 4444.

Se adjunta el documento de posición solicitado.

Esperamos que puedan estar de acuerdo con las conclusiones que se encuentran en el párrafo 15 del documento de posición adjunto. De no ser así, le agradeceríamos que expusiera plenamente las razones por las que no está de acuerdo con estas conclusiones.

A menos que considere que es necesaria una reunión para resolver este caso, quedo pendiente de recibir su respuesta y cerrar este caso próximamente.

La información brindada en la presente carta se provee en los términos del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal y su uso y divulgación se rigen por las disposiciones de ese Convenio.

Atentamente,

[Firmado]

Sr. Robinson, Analista Senior
Unidad de Programa MAP del Estado B
Ministerio de Hacienda
Oficina 777, 8o piso
Calle-extraña # 111
Pueblo Grande
ESTADO B

* * *

18 de junio de 07

**Solicitud de MAP al Estado A por parte de la Sociedad XCO Inc.
Número de identificación fiscal en el Estado A: STA-123.456.789C
Nuestra referencia de caso MAP: STBMAP06-12345LT
Documento de posición de la Autoridad Competente del Estado B**

Hechos

Los hechos relevantes del caso pueden resumirse de la siguiente manera:

1. En el año 00, XCO, residente del Estado A, celebró un contrato con la Sociedad YCO, residente del Estado B, para el dragado de un canal situado en el Estado B que pertenece a la Sociedad YCO y está operado por ésta. El contrato estipulaba que los trabajos se realizarían durante un período de cuatro meses que comenzaría el 15 de enero de 01 y finalizaría el 15 de mayo de 01.
2. Los empleados de XCO llegaron al Estado B el 10 de enero de 01 y realizaron las operaciones de dragado en el Estado B del 15 de enero de 01 al 15 de mayo de 01, utilizando diferentes dragas propiedad de XCO. Los empleados de XCO estuvieron en el Estado B durante un período total de 125 días durante el ejercicio fiscal 01.
3. Después de la finalización del contrato y antes de que la draga fuera enviada de vuelta al Estado A, XCO arrendó una de las dragas a la Sociedad XCOB, una subsidiaria de XCO que es residente del Estado B, por un período de dos meses (del 1 de junio al 31 de julio de 01). El 10 de agosto de 01, la draga fue enviada de vuelta al Estado A. La Sociedad XCOB realizó una retención de impuestos del 10 por ciento (\$EB 10.000) sobre el pago de arrendamiento de \$EB 100.000 hecho a XCO y dicha retención fue remitida a la administración tributaria del Estado B.
4. XCO no presentó una declaración en el Estado B para el ejercicio fiscal que terminó el 31 de diciembre de 01. También adoptó la posición de que no tenía ninguna obligación de retención en el Estado B en lo que respecta a las rentas laborales de sus empleados que trabajaron en el Estado B en el ejercicio fiscal 01 y ni respecto al pago de intereses que hizo en el ejercicio fiscal 01 sobre el dinero tomado en préstamo para adquirir equipo utilizado en el Estado B.
5. El 1 de septiembre de 04, la administración tributaria del Estado B determinó un impuesto de \$EB 835.000 a XCO (que se integra de \$EB 200.000 por impuesto corporativo, \$EB 400.000 por impuestos que deberían haber sido retenidos sobre salarios y gastos por intereses soportados por el establecimiento permanente, \$EB 100.000 por concepto de sanciones y \$EB 135.000 por concepto de intereses).

Disposiciones relevantes del Convenio entre el Estado A y el Estado B

6. Las disposiciones más relevantes del Convenio entre el Estado A

y el Estado B para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y la evasión fiscal (el “Convenio”) son el Artículo 12 (Regalías) y el Artículo 12A (Honorarios por Servicios Técnicos). Estos artículos son similares a los Artículos 12 y 12A de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, versión de 2017 (Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas).

7. El párrafo 2 del Artículo 12 permite el gravamen de las regalías provenientes de un Estado contratante, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado contratante, el impuesto no puede exceder del 10 por ciento del monto bruto de las regalías.
8. El párrafo 2 del Artículo 12A permite el gravamen de los honorarios por servicios técnicos provenientes de un Estado contratante, pero si el beneficiario efectivo de los honorarios por servicios técnicos es residente del otro Estado contratante, el impuesto no podrá exceder del 10 por ciento del monto bruto de los honorarios.

Disposiciones relevantes de la legislación nacional del Estado B

9. La Sección 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Estado B, en la forma como estaba redactada durante el año 01, preveía una retención de impuestos del 10 por ciento sobre todos los pagos efectuados por residentes a no residentes por razón de regalías y cargos de arrendamiento por el uso de bienes tangibles.
10. Mientras que la Sección 47A de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Estado B ahora prevé una retención de impuestos del 15 por ciento sobre todos los pagos por servicios realizados por un residente del Estado B a un no residente, esa sección sólo se promulgó en el año 05 y no se aplica a los pagos realizados a la Sociedad XCO en el ejercicio fiscal 01.
11. Sin embargo, a lo largo del año 01, la Sección 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Estado B disponía que una empresa no residente que tuviera un establecimiento permanente en el Estado B estaba sujeta a tributación en el Estado B sobre las utilidades atribuibles a dicho establecimiento permanente de la misma manera que una empresa residente del Estado B. La definición de “establecimiento permanente” que figura en la Sección 2 dispone que “se considerará que toda empresa extranjera que realice actividades empresariales en el Estado B durante uno o más períodos

que sumen más de 120 días en cualquier período de 12 meses tiene un establecimiento permanente en el Estado B con respecto a esas actividades”. Esto se aplica claramente a la Sociedad XCO Inc. que, en su propia solicitud de MAP, indicó que sus empleados estuvieron presentes en el Estado B durante más de 120 días en el año 01.

Posición del Estado B

12. Durante el ejercicio fiscal 01, la Sociedad XCO recibió dos tipos diferentes de pagos de residentes del Estado B que pueden ser gravados por el Estado B de conformidad con el convenio:
 - a. El pago de \$EB 2.000.000 efectuado por YCO por servicios de dragado, que constituyen honorarios por servicios técnicos prestados por XCO a YCO y, como tales, estaban sujetos a tributación de conformidad con el Artículo 12A del Convenio, pero respecto de los cuales XCO no pagó ningún impuesto.
 - b. El pago de \$EB 100.000 realizado por XCOB por el arrendamiento de una draga, que estaba sujeto a una retención de impuesto del 10 por ciento de conformidad con el Artículo 12 del Convenio y el Artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
13. Si bien es cierto que, durante el ejercicio fiscal relevante, la ley fiscal nacional del Estado B no preveía una retención sobre honorarios por servicios técnicos, no hay nada en el Artículo 12A que exija que el impuesto previsto en ese Artículo sea exigido mediante retención. El Artículo 12A simplemente dispone que el Estado B puede gravar el pago de \$EB 2.000.000, pero que el impuesto no excederá del 10 por ciento de ese pago (es decir, \$EB 200.000). La forma en que el Estado B ejerce este derecho de gravamen es una cuestión puramente de la ley interna.
14. Una vez que un convenio tributario asigna derechos de gravamen a un país, es una cuestión de la legislación nacional el cómo se ejercen estos derechos de gravamen (véase, por ejemplo, el párrafo 2 del Comentario sobre el Artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 12.4 del Comentario sobre el mismo Artículo del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE). Al tener el derecho de gravar el pago de \$EB 2.000.000 (con sujeción a que el impuesto no exceda de \$EB 200.000), el Estado B ejerció ese derecho con respecto al ejercicio fiscal 01, gravando a XCO en virtud de las disposiciones de su ley tributaria nacional relacionadas con los establecimientos permanentes. Al hacerlo, no aplicó los Artículos 5 y 7 del Convenio, contrariamente a lo que alega la solicitud del MAP. Simplemente utilizó las normas de

establecimiento permanente de su legislación nacional en lugar de un mecanismo más típico de retención de impuestos al ejercer los derechos de gravamen asignados por el Artículo 12A.

15. Por consiguiente, sobre la base del análisis anterior, responderíamos de la siguiente manera a cada una de las cuestiones planteadas en la solicitud del MAP:
 - a. *Determinar si XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B durante el ejercicio fiscal 01:* nuestra respuesta a esa pregunta es NO, con base en la definición de establecimiento permanente que figura en el Convenio, pero SI con base en la definición de establecimiento permanente que figura en la legislación nacional del Estado B, que sólo es aplicable para efectos de la aplicación de los derechos de gravamen asignados por el Artículo 12A del Convenio a la legislación nacional.
 - b. *Si se determina que XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B, el monto de las utilidades atribuibles a ese establecimiento permanente:* esta pregunta no surge en virtud del Convenio, ya que no existe un establecimiento permanente para los efectos del Convenio. De conformidad con las disposiciones de la legislación nacional del Estado B, las utilidades atribuibles al establecimiento permanente son \$EB 1.445.000 (no se puede reclamar ninguna deducción por los salarios, seguros, intereses y gastos administrativos que figuran en el cálculo de las utilidades incluidas en la solicitud de MAP, ya que la Sección 82 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* no permite deducir ningún pago realizado a un no residente sobre el que no se haya aplicado la retención del impuesto). Ese monto está sujeto a la tasa de impuesto corporativo del 25 por ciento, lo que significa un impuesto nacional de \$EB 361.250, pero el impuesto máximo permitido por el Artículo 12A del Convenio es de \$EB 200.000 (es decir, el 10 por ciento de 2.000.000).
 - c. *Si se determina que XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B, el monto que XCO debería haber retenido sobre los salarios y los intereses costeados por el supuesto establecimiento permanente:* estamos de acuerdo con el análisis incluido en la solicitud de MAP sobre la ausencia de un establecimiento permanente según la definición de establecimiento permanente del Convenio. Por esa razón, también estamos de acuerdo en

que el Convenio no permitía al Estado B gravar los salarios y los intereses (hay que señalar, sin embargo, que, como se indicó anteriormente, no puede reclamarse ninguna deducción por esas cantidades al calcular las utilidades de conformidad con la legislación nacional del Estado B, relacionadas con el contrato con YCO). Por esa razón, acordamos reducir el impuesto adeudado por XCO en la cantidad de \$EB 400.000 que representa la retención de impuestos sobre salarios e intereses.

- d. *Si se determina que XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B durante el ejercicio fiscal 01, el monto del crédito fiscal extranjero disponible en el Estado A por el impuesto pagado al Estado B al que XCO tiene derecho en virtud del Artículo 23 B del Convenio: basados en el anterior análisis, XCO tendría derecho a un crédito fiscal extranjero por la cantidad de \$EB 200.000 del impuesto sobre sus utilidades por el contrato con YCO, además de una cantidad de \$EB 10.000 del impuesto sobre sus utilidades derivadas de los pagos por arrendamiento recibidos de XCOB.*
- e. *Sobre si el monto de las sanciones e intereses incluidos en la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B se encontraba justificado: no consideramos que las sanciones y los intereses estén cubiertos por las disposiciones de los convenios tributarios y, por esa razón, no consideramos que deban debatirse en el contexto de un MAP.*

135. La autoridad competente que reciba el documento de posición deberá enviar una respuesta motivada respecto del documento de posición inicial. Idealmente, esa respuesta incluiría lo siguiente:

- La indicación sobre si se puede aceptar algún punto de vista, resolución o propuesta de reparación presentada en el documento de posición inicial.
- La indicación de las áreas o asuntos en los que las autoridades competentes están de acuerdo o en desacuerdo.
- De ser relevante, la solicitud de cualquier información o aclaración adicional que se necesite.
- De ser relevante, cualquier otra información adicional que se

considere útil para el caso pero que no se haya presentado en el documento de posición inicial.

- En caso de desacuerdo con la resolución propuesta en el documento de posición inicial, cualquier propuesta alternativa con sus motivaciones, que sirva para la solución del caso.

136. A continuación, se incluye un ejemplo de respuesta al documento de posición anterior basado en la solicitud ficticia de MAP que se incluyó en el párrafo 59 anterior.

EJEMPLO DE RESPUESTA AL DOCUMENTO DE POSICIÓN

10 de julio de 07

Sr. Robinson, Analista Senior
Unidad de Programa MAP del Estado B
Ministerio de Hacienda
Oficina 777, 8o piso
Calle-extraña # 111
Pueblo Grande
ESTADO B

Asunto: *Respuesta a su documento de posición
Solicitud de MAP al Estado A por parte de la
Sociedad XCO Inc.
Número de identificación fiscal: STA-123.456.789C
(Su referencia de caso de MAP: STBMAP06-12345LT)*

Estimado Sr. Robinson:

Agradezco el documento de posición incluido en su carta del 20 de junio de 07.

Hemos discutido el análisis y las posiciones presentadas en su documento de posición con el representante de la Sociedad XCO Inc. A continuación, encontrará nuestra respuesta sobre sus opiniones sobre cada una de las cuestiones planteadas en la solicitud del MAP.

1. *Su opinión de que el contrato con YCO generó honorarios por servicios técnicos sujetos a impuestos en el Estado B, que el Estado B podía gravar según lo dispuesto en la definición de establecimiento permanente en su legislación nacional, aun cuando no existiera un establecimiento permanente en virtud del Convenio.*

Con base a su análisis, acepto la parte de la evaluación según la cual XCO

debe la cantidad de \$EB 200.000 en impuestos al Estado B para el ejercicio fiscal 01.

2. *Si se determina que XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B, el monto de las utilidades atribuibles a dicho establecimiento permanente.*

Dada mi respuesta a sus opiniones sobre el tema anterior, estoy dispuesto a aceptar que el impuesto pagadero al Estado B por parte de XCO para el año 01 se limite a 200.000. Por lo tanto, no creo que debamos examinar el cálculo de ese impuesto de conformidad con la legislación nacional, aunque debo expresar reservas a la parte de su documento de posición que sugiere que los salarios, los seguros, los intereses y los gastos administrativos contemplados en el cálculo de las utilidades que se incluye en la solicitud de MAP no serían deducibles.

3. *Si se determina que XCO tuvo un establecimiento permanente en el Estado B, la cantidad que XCO debería haber retenido sobre los salarios y los intereses soportados por el supuesto establecimiento permanente.*

Me complace observar su conclusión que indica que, a falta de un establecimiento permanente según lo establecido en el Convenio, la Sociedad XCO no tenía obligaciones de retención en el Estado B con respecto a los salarios y los intereses pagados en el año 01. Tomamos nota de su acuerdo para reducir el impuesto adeudado por XCO por la cantidad de \$EB 400.000 que representa la retención de impuestos sobre salarios e intereses.

4. *Si se determina que XCO tenía un establecimiento permanente en el Estado B en el ejercicio fiscal 01, cual es el monto del crédito fiscal extranjero disponible en el Estado A por el impuesto pagado al Estado B al que XCO tiene derecho en virtud del Artículo 23 B del Convenio.*

Como se indicó anteriormente, estoy dispuesto a reconocer que XCO tiene una obligación de impuestos corporativos por \$EB 200.000 en el Estado B para el ejercicio fiscal 01. Tras el pago de esa cantidad, la Sociedad XCO tendrá derecho a un crédito al monto del impuesto pagado en el Estado A por parte de XCO sobre las utilidades asociadas a los 2.000.000 de rentas recibidas de YCO. Por consiguiente, el cálculo del crédito fiscal extranjero adicional que se concederá se hará con base a las normas de la ley tributaria nacional del Estado A.

5. *Si el monto de las sanciones e intereses incluidos en la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B está justificado.*

Con base en su propio análisis, nos parece claro que si bien puede haber un argumento para mantener la sanción de \$EB 60.000 por no presentar una declaración de impuestos por el ejercicio fiscal 01, la sanción por no realizar la retención del impuesto debe eliminarse. En cuanto a los intereses,

consideramos que sólo deben pagarse los intereses sobre 200.000 de impuestos no pagados; no debe haber ningún cargo de intereses sobre el monto de la retención de impuestos ya que, según su propio reconocimiento, no se debía haber realizado una retención de impuestos.

Si bien es cierto que las disposiciones de los convenios tributarios no abordan el tema de los intereses y las sanciones, este es un tema que debe abordarse cuando se implementa el acuerdo mutuo que resultará de este caso. Como se indica en el párrafo 4 del Comentario sobre el Artículo 2 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas citando el párrafo 4 del Comentario sobre el Artículo 2 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE “cuando la tributación se anule o reduzca en el marco de un acuerdo mutuo, según lo dispuesto en el Artículo 25, los intereses y las sanciones administrativas accesorios a dicha tributación deben eliminarse o reducirse en la medida en que estén directamente relacionados con la tributación (es decir, una obligación fiscal) que se desgrava en virtud del acuerdo mutuo”.

Con base en lo anterior, sugeriría que discutamos los temas pendientes de este caso por vía telefónica. Yo propondría programar esa llamada para las 10:00 de la mañana (hora de la Ciudad Capital) del martes 25 de julio. Por favor, déjeme saber si esta sugerencia y la hora propuesta son aceptables para usted.

Atentamente,

[Firmado]

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada
Oficina de Impuestos del Estado A
123 Calle Principal
Ciudad Capital
ESTADO A

137. Pueden haber casos en los que no sea necesaria una respuesta tan detallada al documento de posición inicial, por ejemplo, si las reuniones presenciales son inminentes o si la autoridad competente receptora simplemente informa a la autoridad competente que elaboró el documento de posición, que está totalmente de acuerdo con las opiniones y propuestas presentadas en el documento de posición.

138. Cualquiera de las dos autoridades competentes podrá solicitar

información o aclaraciones adicionales a medida que se desarrollen las discusiones sobre el MAP, ya sea entre éstas o el contribuyente. Esas solicitudes deberían presentarse, y darles una respuesta, tan pronto como sea posible, dado que las demoras en la recepción de información o aclaraciones adicionales pueden retrasar el examen sustantivo (y, por lo tanto, la resolución) de un caso de MAP. En términos más generales, las autoridades competentes deben esforzarse por intercambiar toda la información relevante con suficiente antelación a las reuniones que se acuerden. Cuando ambas autoridades competentes disponen de tiempo suficiente antes de una reunión para examinar los materiales y examinar plenamente el caso y los temas, las autoridades competentes podrán hacer el uso más eficaz posible de su tiempo de reunión y las consultas del MAP serán más productivas.

139. Si bien no hay un límite de tiempo para completar la fase bilateral del MAP,⁹² las autoridades competentes deben esforzarse por resolver los casos de manera oportuna y mantener informado al contribuyente de la situación de su solicitud de manera continua. Se ahorrará tiempo, por ejemplo, si las autoridades competentes utilizan un idioma común en todas las comunicaciones que no exijan legalmente el uso del idioma oficial de un país. También será útil que las autoridades competentes se informen mutuamente de forma regular (por ejemplo, cada tres meses) de su progreso en un caso de MAP. Estas actualizaciones periódicas deberían mantener a ambas autoridades competentes centradas en los detalles del caso y su progreso general y, por lo tanto, deberían facilitar su oportuna resolución. Asimismo, cuando una autoridad competente se enfrenta a retrasos en la preparación o revisión de un documento de posición, debe informar a su contraparte de las razones de la demora y proporcionar un plazo previsto para su finalización.

92 Sin embargo, algunos tratados prevén el arbitraje obligatorio de asuntos no resueltos después de cierto tiempo: véase el párrafo 5 del Artículo 25 (Alternativa B) del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas y las disposiciones correspondientes del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que se examinan en el Capítulo 5. Cabe señalar también que los países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre el BEPS se han comprometido a “tratar de resolver los casos de MAP en un plazo promedio de 24 meses” (estándar mínimo 1.3; véase el Anexo).

4.4.4.3 *Tratamiento de intereses y sanciones asociadas a los impuestos en discusión en un caso de MAP*

140. El Artículo 25 no hace una referencia directa al tratamiento de intereses y sanciones asociados con los impuestos en discusión en un MAP. Como se indica en el Comentario sobre el Artículo 2 (Impuestos Comprendidos), la mayoría de los países no consideran que el Artículo 2 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, que determina cuáles son los impuestos comprendidos por el convenio, sea aplicable a los intereses y las sanciones administrativas asociadas con los impuestos que a su vez se encuentran comprendidos por ese Artículo. Sin embargo, el Comentario indica que “cuando la tributación se elimine o reduzca en el marco de un acuerdo mutuo en virtud del Artículo 25, los intereses y las sanciones administrativas que sean accesorios de esa tributación deberán eliminarse o reducirse en la medida en que estén directamente relacionados con la tributación (es decir, una obligación fiscal) que se desgrava en virtud del acuerdo mutuo”.⁹³ Sin embargo, esto solo se aplica cuando los intereses o sanciones se calculan con relación al monto de la obligación tributaria subyacente o a algún otro monto relevante para la determinación del impuesto.

141. Un ejemplo que proporciona el Comentario es cuando un país impone intereses y sanciones administrativas basadas en el monto de un ajuste de precios de transferencia, al momento de efectuar ese ajuste de precios de transferencia y posteriormente, ese ajuste se reduce o retira como resultado de un acuerdo mutuo. En ese caso, los intereses y las sanciones deberían reducirse de forma proporcional.⁹⁴

142. El Comentario añade que algunos países tal vez prefieran modificar el párrafo 2 del Artículo 25 para establecer expresamente que las autoridades competentes se esforzarán por llegar a un acuerdo sobre la aplicación de las disposiciones de la legislación nacional relativas a los intereses y las sanciones administrativas relacionadas con un caso de

93 Párrafo 4 del Comentario sobre el Artículo 2 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 4 del Comentario sobre el Artículo 2 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. En el párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas se incluye una declaración similar, en el que se cita el párrafo 49 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

94 *Ibíd.*

MAP.⁹⁵ En cualquier caso, tal y como se reconoce en el informe final sobre la Acción 14, es una buena práctica que los países se aseguren de que sus posiciones con respecto al tratamiento de los intereses y las sanciones sean conocidas públicamente.⁹⁶

143. Dado que los intereses se calculan normalmente sobre la base de la cuantía del impuesto cobrado, debería ser relativamente sencillo determinar cuándo están directamente relacionados con la obligación tributaria subyacente y, por lo tanto, deberían retirarse o reducirse como resultado de un acuerdo mutuo. Una cuestión diferente puede plantearse cuando un país parte del convenio ha exigido el pago inmediato de una cantidad de impuestos que está sujeta a un MAP y esa cantidad se reduce o elimina posteriormente como resultado de un acuerdo mutuo. En ese caso, ese país debería pagar una cantidad razonable de intereses sobre la cantidad de impuestos que se reembolsará al contribuyente.⁹⁷ Esto será particularmente importante si existen diferencias entre las leyes nacionales de los dos Estados contratantes del convenio respecto a la acumulación de intereses sobre obligaciones tributarias y devoluciones. Supongamos, por ejemplo, que un MAP da lugar a la confirmación de una obligación fiscal en un país y a la correspondiente devolución de impuestos en el otro país. Si el primer país ha recaudado el impuesto relevante antes del MAP o cobra intereses sobre el retraso en el pago de ese impuesto, pero el otro país no paga intereses sobre el monto correspondiente al impuesto devuelto al contribuyente, esto dará lugar a una carga económica sustancial para el contribuyente.

144. Como se señala en el Comentario, los países deberían tratar de adoptar enfoques flexibles con respecto a la provisión de desgravación para intereses del MAP. Tal desgravación de intereses es especialmente apropiada para el período durante el cual el MAP está en curso, dado que la cantidad de tiempo que se tarda en resolver un caso a través del

95 Última oración del párrafo 49.1 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, citado en el párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

96 Mejor práctica 10 (véase el Anexo).

97 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando la última parte del párrafo 48 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

MAP está, en su mayor parte, fuera del control del contribuyente. No obstante, se reconoce que, en algunos casos, puede ser necesario introducir cambios en la legislación nacional de un país para que la autoridad competente de ese país pueda proporcionar una compensación de los intereses.⁹⁸

145. La decisión de permitir o no la desgravación del MAP para las sanciones asociadas con los impuestos que se reducen o eliminan mediante un acuerdo mutuo dependerá de la naturaleza de la sanción específica. Ciertas sanciones —por ejemplo, una sanción por no mantener la documentación de precios de transferencia adecuada— puede referirse a cuestiones de cumplimiento de la legislación nacional que no están relacionadas con la obligación tributaria que es objeto de un MAP. En el caso de tales sanciones, así como de las sanciones penales, las autoridades competentes pueden no estar en posibilidad o no estar dispuestas a discutir las en el MAP.⁹⁹ No obstante, las autoridades competentes podrán acordar, de conformidad con el párrafo 3 del Artículo 25, reducir o retirar cualquier sanción administrativa que no se base en el monto de la obligación fiscal subyacente cuando el MAP revele que no había motivo para tales sanciones. Por ejemplo, cuando se ha impuesto una sanción por fraude o conducta dolosa y la conclusión del MAP es que no hubo tal conducta, las sanciones pueden ser retiradas.¹⁰⁰ Algunos países también pueden estar dispuestos a aliviar las sanciones a través del MAP, incluso cuando el ajuste que dio lugar al MAP se mantenga total o parcialmente como resultado del mismo. Un país puede pensar que esa reparación es apropiada, por ejemplo, si de la revisión realizada del MAP se desprende que la aplicación de la sanción ya no se encuentra justificada.

98 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando la última parte del párrafo 49.3 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

99 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, en el que se citan los párrafos 49.1 y 49.2 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

100 *Ibíd.*

4.4.4.4. *Participación de los contribuyentes en el MAP*

146. El MAP es un proceso que se realiza de gobierno a gobierno mediante el cual los asuntos relacionados con la interpretación y aplicación de los convenios tributarios pueden ser discutidas y resueltas entre las autoridades competentes, que son las dos partes involucradas. Por lo tanto, el contribuyente está involucrado solo en ciertas partes del proceso, normalmente en:¹⁰¹

- Presentar la solicitud del MAP y garantizar que ambas autoridades competentes dispongan de toda la información necesaria para examinar el caso (véase la sección 4.4.2 anterior),
- Ofrecer, o responder a las solicitudes de colaboración con cada autoridad competente a medida que analizan los asuntos en cuestión y preparan documentos de posición y respuestas (véase más adelante), y
- Aceptar o rechazar el acuerdo mutuo propuesto (véase la sección 4.4.5 más adelante).

147. Si bien esto refleja la práctica general de la mayoría de las autoridades competentes, los convenios tributarios no impiden que el contribuyente participe más activamente en el proceso del MAP si las autoridades competentes lo consideran apropiado. Por ejemplo, las autoridades competentes pueden permitir que los contribuyentes presenten informes o hagan presentaciones a ambas autoridades competentes como parte del proceso del MAP. Estas presentaciones pueden en algunos casos incluir las propuestas del contribuyente para la solución del caso de MAP. Debe alentarse a ambas autoridades competentes a que se comuniquen con el contribuyente.

148. Ofrecer a los contribuyentes oportunidades adecuadas para presentar información relevante puede ayudar a ambas autoridades competentes a llegar a un entendimiento común de los hechos y cuestiones, especialmente en casos particularmente complejos de MAP, y mejorar así el funcionamiento del MAP. Es posible que las autoridades competentes deseen utilizar sus directrices sobre MAP publicadas para dar a conocer su posición sobre la participación de los contribuyentes, tanto a los contribuyentes como a otras autoridades competentes.

149. Aunque un contribuyente normalmente no participará

101 En algunos países, la legislación nacional puede afectar hasta qué punto puede un contribuyente participar en el proceso de MAP.

directamente en las discusiones sobre el MAP, la autoridad competente ante la cual se presentó una solicitud de MAP debe comunicar periódicamente al contribuyente el estatus de su caso y de las consultas relevantes. Dicha comunicación periódica alentará al contribuyente a cooperar cuando se le solicite (por ejemplo, mediante la presentación oportuna de la información adicional que se solicita) y también contribuirá a la transparencia general del proceso del MAP.

4.4.5 Conclusión del MAP

150. Un caso MAP típicamente llega a su conclusión cuando ocurre alguno de los siguientes eventos:

- La autoridad competente ante la cual se presentó la solicitud del MAP considera que las medidas adoptadas por ambos Estados contratantes del convenio dieron lugar a una tributación conforme a las disposiciones del convenio y que, por lo tanto, la solicitud no tiene fundamento.
- La autoridad competente ante la cual se presentó la solicitud del MAP proporciona una desgravación unilateral que elimina la tributación no acorde a las disposiciones del convenio.
- La solicitud del MAP es retirada por el contribuyente o se vuelve irrelevante porque la tributación que no es acorde a las disposiciones del convenio ha sido eliminada a través de otros mecanismos (como, por ejemplo, por medio de una decisión judicial nacional).
- Las autoridades competentes de ambos Estados del convenio llegan a un acuerdo mutuo después de que un acuerdo propuesto fuera presentado y aceptado por el contribuyente.
- Las autoridades competentes llegaron a un acuerdo propuesto y lo presentaron al contribuyente, pero el contribuyente rechazó ese acuerdo propuesto.
- Las autoridades competentes llegan a la conclusión de que no pueden llegar a un acuerdo o que ya no se busca la solución del caso de manera activa (por ejemplo, como resultado de la inacción del contribuyente).

151. Ya se han abordado las situaciones en las que un caso de MAP no pasa a la etapa bilateral del MAP, que ocurre cuando se retira la solicitud o cuando se elimina la tributación no conforme al convenio como resultado de los recursos nacionales. En los párrafos siguientes

se abordan los casos en que las autoridades competentes llegan a un acuerdo propuesto y los raros casos en que no hay acuerdo.

4.4.5.1 *Propuesta de acuerdo mutuo*

152. Cuando las autoridades competentes lleguen a un posible acuerdo en un caso de MAP, deberán documentar por escrito los detalles de ese acuerdo propuesto. En su correspondencia deberá describirse la medida en la que cada Estado otorgará una desgravación, el método para hacerlo, cuándo y durante qué período se dará tal desgravación, así como cualesquiera otros detalles relevantes.

153. Para evitar posibles desacuerdos en cuanto a lo convenido durante las discusiones del MAP, facilitar la presentación del acuerdo propuesto al contribuyente y acelerar la implementación de la resolución acordada una vez aceptada por el contribuyente, esta correspondencia debería tener lugar lo antes posible después de la conclusión de estas discusiones.

154. Cuando la solución de un caso de MAP se acuerde de forma tentativa durante una reunión que implique el examen de otros varios casos, la resolución propuesta de cada caso completado durante la reunión podría documentarse mediante las actas convenidas de la reunión.

4.4.5.2 *Notificación al contribuyente y aceptación de un acuerdo propuesto*

155. El acuerdo propuesto debe notificarse sin demora al contribuyente. Si hay dos contribuyentes involucrados (que a menudo es el caso en los casos de MAP de precios de transferencia), cada autoridad competente normalmente notificará al contribuyente que es su propio residente. En otros casos, la notificación será efectuada por la autoridad competente que recibió la solicitud de MAP a menos que se acuerde lo contrario. La forma en que una autoridad competente efectuará esta notificación puede estar regida por la legislación nacional o por la práctica administrativa. La notificación podrá adoptar, por ejemplo, la forma de una presentación oral o de una carta en la que se haga una breve descripción de lo que se acordó tentativamente. A continuación, se ofrece un ejemplo de una carta en la que se notifica al contribuyente el acuerdo propuesto alcanzado en relación con la solicitud ficticia de MAP a que se hace referencia en el párrafo 59 anterior:

EJEMPLO DE UNA NOTIFICACIÓN AL CONTRIBUYENTE SOBRE EL ACUERDO PROPUESTO QUE SE HA LOGRADO

28 de julio de 07

Sr. John Smith
ABC LLP
Torre Alta, piso 13
Calle Saegunda 009
Ciudad Capital
ESTADO A

Asunto: *Propuesta de acuerdo mutuo según lo establecido en el Art. 25 (2) del Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal en relación con la solicitud de MAP presentada en nombre de la Sociedad XCO Inc.*

Número de identificación fiscal: STA-123.456.789C

Sr. Smith:

Como usted sabe por nuestras conversaciones anteriores, he intercambiado correspondencia y he mantenido conversaciones telefónicas con mi homólogo del Estado B en relación con la solicitud de acuerdo mutuo mencionada anteriormente.

Mis conversaciones con la autoridad competente del Estado B nos han permitido llegar a las siguientes conclusiones y ahora consideramos que el caso está resuelto, sujeto a su aceptación del acuerdo:

- *Monto de 200.000 del impuesto corporativo no pagado incluido en la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B:* ambas autoridades competentes coinciden en que la Sociedad XCO no tuvo un establecimiento permanente (según las disposiciones del convenio) en el Estado B durante el período relevante. Sin embargo, con el único propósito de llegar a un acuerdo que eliminaría la doble tributación, hemos admitido que el pago de \$EB 2.000.000 realizado por la Sociedad YCO a la Sociedad XCO por los servicios de dragado realizados en el Estado B está sujeto a impuestos en el Estado B de conformidad con el Artículo 12A del convenio. Por lo tanto, XCO debe al Estado B una cantidad de \$EB 200.000, que es la cantidad máxima de impuestos permitida por el convenio, para el ejercicio fiscal 01.

- *Monto de retenciones no pagadas incluidas en la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B:* en ausencia de un establecimiento permanente en el sentido del convenio, la Sociedad XCO no tenía obligaciones de realizar retención de impuestos en el Estado B con respecto a los salarios e intereses que pagó en el año 01. La cantidad de \$EB 400.000 por retenciones de impuestos no pagadas al Estado B, relacionadas con salarios e intereses pagados por la Sociedad XCO que se incluyó en la determinación de impuestos del 4 de septiembre de 04, será retirada por la administración tributaria del Estado B.
- Crédito fiscal extranjero en el Estado A: una vez que se demuestre el pago al Estado B por un monto de 200.000 de impuestos adicionales para el ejercicio fiscal 01, reconoceremos que la Sociedad XCO tiene derecho a reclamar un crédito fiscal extranjero en el Estado A para el mismo ejercicio fiscal. Ese crédito corresponderá al menor de los montos entre \$EB 200.000 (expresado en \$EA a la tasa aplicable en la fecha del pago al Estado B) y el monto del impuesto pagado en el Estado A por parte de XCO sobre las utilidades asociadas a los 2.000.000 de rentas recibidas de YCO.

También se me ha informado que, al implementar el acuerdo anterior, la administración tributaria del Estado B mantendría la sanción de \$EB 60.000 impuesta a la Sociedad XCO por no presentar una declaración de impuestos en el Estado B para el ejercicio fiscal 01, pero se retiraría la sanción de \$EB 40.000 por la omisión de la retención del impuesto. Asimismo, se reducirían los intereses de \$EB 135.000 incluidos en la determinación del 4 de septiembre de 04, de modo que sólo se cobrarían intereses sobre los 200.000 de impuestos no pagados que serían calculados por la administración tributaria del Estado B a partir del día en que la declaración de impuestos del año 01 debió haberse presentado en el Estado B.

Quedo pendiente de recibir confirmación por escrito, antes del 6 de agosto del 07, que usted está de acuerdo con los términos del acuerdo mencionado y acepta poner fin, o renunciar, a cualquier recurso de la legislación nacional que pueda estar disponible en los Estados A y B en relación con las cuestiones planteadas por su solicitud.

Atentamente,

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada
Oficina de Impuestos del Estado A
123 Calle Principal
Ciudad Capital
ESTADO A

156. El Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas indica que “en la mayoría de los países no puede darse por finalizado un acuerdo mutuo antes de que el contribuyente haya dado su consentimiento y haya renunciado a los recursos jurídicos nacionales”.¹⁰² Con el fin de evitar una situación en la que las autoridades competentes celebraran un acuerdo mutuo que sería vinculante para las administraciones tributarias de los Estados contratantes del convenio, pero en la que el contribuyente reanudara o iniciara procedimientos judiciales para obtener un resultado diferente en uno de esos Estados, el Comentario procede a recomendar que la celebración de un acuerdo mutuo esté sujeta a la aceptación del contribuyente y a la terminación y renuncia de cualquier recurso provisto en la legislación nacional que tenga a disposición, como la continuación de procedimientos judiciales previamente suspendidos sobre los mismos temas que los abordados a través del MAP,¹⁰³ aunque el Artículo 25 no exija expresamente esa aceptación.

157. Como norma general, no se permitirá a un contribuyente aceptar únicamente partes del acuerdo propuesto (como las decisiones adoptadas de forma tentativa con respecto a ciertos temas o a ciertos períodos gravables) a menos que ambas autoridades competentes estén de acuerdo con esa aceptación parcial. Dado que el acuerdo propuesto puede representar una serie de compromisos y concesiones, las autoridades competentes pueden encontrar inaceptable, especialmente en casos complejos, separar el acuerdo propuesto en diferentes partes y aceptar sólo algunas partes de la resolución global negociada.

158. No obstante, las autoridades competentes tal vez deseen examinar cualquier propuesta de resolución alternativa que el contribuyente pueda formular en esta etapa. Esto podría ser particularmente útil cuando el contribuyente identifique consecuencias imprevistas que podría tener el acuerdo propuesto. En tales casos, las autoridades competentes podrán modificar el acuerdo propuesto antes de que se finalice.

159. Un contribuyente al que se le presenten los términos de un proyecto de acuerdo podría obviamente decidir rechazarlo. Sin embargo,

102 Pie de página 51 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

103 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 45 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

la experiencia de los países que tienen una experiencia sustancial con el MAP sugiere que es muy raro que un contribuyente lo haga.

160. Un contribuyente puede desear también aplazar la aceptación del acuerdo mutuo propuesto hasta que concluyan los procedimientos judiciales en curso en uno de los Estados contratantes del convenio que se ocupen de las mismas cuestiones. Si bien el Comentario¹⁰⁴ indica que no habría bases para rechazar una solicitud para dicha aceptación diferida, como un tema de eficiencia y administración, la práctica de algunas autoridades competentes es exigir que el contribuyente exprese su aceptación o rechazo de la solución del MAP en un plazo de días determinado.¹⁰⁵

161. Cuando el contribuyente rechace definitivamente el acuerdo propuesto, las autoridades competentes podrán considerar que el MAP ha llegado a su fin. La autoridad competente ante la cual se presentó la solicitud del MAP debe notificar formalmente al contribuyente que el caso de MAP se ha cerrado. En ese caso, se deja abierta para el contribuyente la posibilidad de reanudar o iniciar cualquier recurso fiscal nacional que todavía pueda estar a su disposición en relación con las cuestiones que fueron objeto del caso de MAP.

162. Cuando el acuerdo propuesto ha sido aceptado por el contribuyente y, como parte de esa aceptación, se ha puesto fin o se ha renunciado a los recursos jurídicos nacionales, el siguiente paso es la celebración

104 Párrafo 9 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 42 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Sin embargo, en el Comentario del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas se añade que un miembro del Comité Fiscal de las Naciones Unidas no estuvo de acuerdo con esa opinión y consideró que un contribuyente debería decidir dentro de un plazo razonable si aceptaba el acuerdo propuesto y no debía permitírseles aplazar la aceptación hasta que un tribunal haya dictado su decisión.

105 En el Comentario también se señala que las autoridades competentes pueden opinar que cuando un contribuyente haya iniciado tanto un procedimiento de MAP como un procedimiento judicial sobre las mismas cuestiones, aplazarán el debate en profundidad del caso de MAP hasta que se haya dictado una decisión judicial.

formal del acuerdo mutuo por las autoridades competentes. Esto puede implicar un canje de notas entre las autoridades competentes que confirme el acuerdo propuesto. Alternativamente, el acuerdo propuesto entre las autoridades competentes puede haberse redactado en forma de acuerdo condicional sujeto a la aceptación del contribuyente, lo que significa que una vez que se cumple esta condición, el acuerdo mutuo se concluye automáticamente.

163. A continuación, se ofrece un ejemplo de un canje de notas de las autoridades competentes (a veces denominado “documentos de cierre”) en relación con el acuerdo alcanzado basado en la solicitud ficticia de MAP a que se hace referencia en el párrafo 59 anterior:

EJEMPLO DE UN DOCUMENTO DE CIERRE DEL ESTADO A AL ESTADO B

8 de agosto de 07

Sr. Robinson, Analista Senior
Unidad de Programa MAP del Estado B
Ministerio de Hacienda
Oficina 777, 8º piso
Calle-extraña # 111
Pueblo Grande
ESTADO B

***Asunto: Cierre de la solicitud de MAP presentada por la
Sociedad XCO Inc.***

Número de identificación fiscal: STA-123.456.789C

Ejercicio fiscal que finaliza el 31 de diciembre de 01

(Su referencia de caso MAP: STBMAP06-12345LT)

Estimado Sr. Robinson:

Como seguimiento a nuestra exitosa conversación del 25 de julio de 07 y a mi intercambio de correos electrónicos con el Sr. John Smith el 28 de julio de 07, fecha en la que se me informó que la Sociedad XCO aceptaba el acuerdo propuesto alcanzado, me gustaría confirmar el acuerdo que hemos alcanzado en el caso de MAP mencionado anteriormente:

- *Monto de 200.000 del impuesto corporativo no pagado incluido en la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B: se mantendrá el monto de \$EB 200.000 del impuesto corporativo no pagado que se incluyó en la*

determinación del impuesto de 4 de septiembre de 04 y la administración tributaria del Estado B emitirá una nueva determinación que sustituya a la emitida el 4 de septiembre de 04 por ese monto, así como por el monto revisado de las sanciones e intereses a que se hace referencia a mas adelante.

- *Monto de las retenciones no pagadas incluidas en la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B:* el monto de \$EB 400.000 por retenciones de impuestos no pagadas relacionadas con salarios e intereses pagados por la Sociedad XCO que se incluyó en la determinación de impuestos del 4 de septiembre de 04 será retirada por la administración tributaria del Estado B.
- *Crédito fiscal extranjero en el Estado A:* una vez que se demuestre el pago al Estado B por el monto de 200.000 de impuestos adicionales para el ejercicio fiscal 01, la administración tributaria del Estado A reconocerá que la Sociedad XCO tiene derecho a reclamar un crédito fiscal extranjero en el Estado A para el mismo ejercicio fiscal. Ese crédito corresponderá al menor de los montos entre \$EB 200.000 (expresado en \$EA a la tasa aplicable en la fecha del pago al Estado B) y el monto del impuesto pagado en el Estado A por parte de XCO sobre las utilidades asociadas a los 2.000.000 de rentas recibidas de YCO. El cálculo de ese crédito fiscal extranjero adicional será realizado por la administración tributaria del Estado A con base a las normas fiscales nacionales del Estado A.

Propongo que la presente carta y su respuesta a la misma, constituyan un acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de nuestros dos Estados bajo las disposiciones del párrafo 2 del Artículo 25 del *Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal*, y que este acuerdo mutuo sea aplicado por ambos Estados lo antes posible.

También entiendo que, al implementar ese acuerdo mutuo se mantendrá la sanción de \$EB 60.000 impuesta a la Sociedad XCO por no presentar una declaración de impuestos en el Estado B para el ejercicio fiscal 01, pero la sanción de \$EB 40.000 por no realizar la retención de impuestos será retirada por la administración tributaria del Estado

B. Los intereses de \$EB 135.000 incluidos en la determinación de 4 de septiembre de 04, se reducirán de forma que sólo se cobren los intereses sobre 200.000 de impuestos no pagados, que serán calculados por la administración tributaria del Estado B a partir del día en que la declaración de impuestos del año 01 debía haber sido presentada en el Estado B.

La única cuestión que nos queda pendiente es determinar las fechas relevantes para los fines de nuestras respectivas estadísticas de MAP. Propondría las fechas que siguen a continuación y le agradecería recibir su consentimiento o sus propuestas alternativas.

- a. Fecha en que se recibió la solicitud de MAP del contribuyente: 1 de noviembre de 06.
- b. Fecha de inicio: 22 de noviembre de 06.
- c. Logro 1: 20 de junio de 07.
- d. Fecha de finalización: 28 de julio de 07 (la fecha en que recibimos la confirmación de XCO Inc. sobre su aceptación del acuerdo propuesto descrito en nuestra carta del 28 de julio).
- e. Resultado del MAP: resolución completa de la tributación que no se encontraba de conformidad con el convenio tributario.

Atentamente,

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada
Oficina de Impuestos del Estado A
123 Calle Principal
Ciudad Capital ESTADO A

EJEMPLO DE RESPUESTA AL DOCUMENTO DE CIERRE DEL ESTADO A

11 de agosto de 07

Sra. Jane Doe, Autoridad Competente Designada

Unidad de Programa MAP
Oficina de Impuestos del Estado A
123 Calle Principal
Ciudad Capital
ESTADO A

Asunto: Cierre del caso de MAP

Solicitud de MAP al Estado A por parte de la Sociedad XCO Inc.

Número de identificación fiscal: STA-123.456.789C

Referencia del caso de MAP: STBMAP06-12345LT

Estimada Sra. Doe:

La presente comunicación es en respuesta a su carta de 8 de agosto de 07 informándonos que el caso de MAP referido anteriormente se ha cerrado con el siguiente acuerdo, debidamente aceptado por la Sociedad XCO, al que se llegó entre las autoridades competentes de nuestros dos países y que elimina por completo cualquier doble tributación que, de otro modo, el contribuyente hubiera podido sufrir:

- *Monto de 200.000 del impuesto corporativo no pagado incluido en la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B:* se mantendrá el monto de \$EB 200.000 del impuesto corporativo no pagado que se incluyó en la determinación del impuesto de 4 de septiembre de 04 y la administración tributaria del Estado B emitirá una nueva determinación que sustituya a la emitida el 4 de septiembre de 04 por ese monto, así como por el monto revisado de las sanciones e intereses a que se hace referencia mas adelante.
- *Monto de las retenciones no pagadas incluidas en la determinación fiscal emitida por la administración tributaria del Estado B:* la cantidad de \$EB 400.000 por retenciones de impuestos no pagadas relacionadas con salarios e intereses pagados por la Sociedad XCO que se incluyó en la determinación de impuestos del 4 de septiembre de 04 será retirada por la administración tributaria del Estado B.
- *Crédito fiscal extranjero en el Estado A:* una vez que se demuestre el pago al Estado B por el monto de 200.000 de impuestos adicionales para el ejercicio fiscal 01, la administración tributaria del Estado A reconocerá que la Sociedad XCO tiene derecho a reclamar un crédito fiscal extranjero en el Estado A para el mismo ejercicio fiscal. Ese crédito corresponderá al menor de los montos entre \$EB 200.000 (expresado en \$EA a la tasa aplicable en la fecha del pago al Estado B) y el monto del impuesto pagado en el Estado A por parte de XCO sobre las utilidades asociadas a los 2.000.000 de rentas recibidas de YCO. El cálculo de ese crédito fiscal extranjero adicional será realizado por la administración tributaria del Estado A con base en las normas fiscales nacionales del Estado A.

Confirmando estos resultados. Nuestro intercambio de cartas constituye un acuerdo mutuo dentro de las disposiciones del párrafo 2 del Artículo 25 del *Convenio entre el Estado A y el Estado B para la eliminación de la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y la prevención de la elusión y evasión fiscal*, y que ambos Estados aplicarán el acuerdo mutuo lo antes posible.

También confirmo que, al implementar este acuerdo se mantendrá la sanción de \$EB 60.000 impuesta a la Sociedad XCO por no presentar una declaración de impuestos para el ejercicio fiscal 01, pero se retirará la sanción de \$EB 40.000 por no realizar la retención del impuesto. Los intereses por el monto de \$EB 135.000 incluidos en la determinación de 4 de septiembre de 04 se reducirán de forma que sólo se cobren intereses sobre 200.000 de impuestos no pagados, que se calcularán a partir del día en que debía haber presentado la declaración del año 01.

Por último, confirmo la siguiente información estadística:

- a. Fecha en que se recibió la solicitud de MAP del contribuyente: 1 de noviembre de 06.
- b. Fecha de inicio: 22 de noviembre de 06.
- c. Logro 1: 20 de junio de 07.
- d. Fecha de finalización: 28 de julio de 07 (la fecha en que recibimos la confirmación de XCO Inc. sobre su aceptación del acuerdo propuesto descrito en nuestra carta del 28 de julio).
- e. Resultado del MAP: resolución completa de la tributación que no se encontraba de conformidad con el convenio tributario.

Atentamente,

Sr. Robinson, Analista Senior
Unidad de Programa MAP del Estado B
Ministerio de Hacienda
Oficina 777, 8o piso
Calle-extraña # 111
Pueblo Grande
ESTADO B

4.4.5.3 *El no acuerdo*

164. Es relativamente raro que un caso de MAP dé lugar a una situación en la que las autoridades competentes no puedan llegar a una resolución mutuamente aceptable, ya sea porque no están de acuerdo en temas sustantivos o por la inacción de una o ambas autoridades competentes. Las estadísticas del MAP producidas para el año 2019¹⁰⁶ indican que esto ocurrió solo en el 2 por ciento de los casos de MAP cerrados durante ese año.

165. Las autoridades competentes pueden llegar a un acuerdo parcial sobre algunos temas planteados en un caso de MAP, aunque no puedan resolver otros asuntos derivados de ese caso. En esa situación, se podría proponer un acuerdo parcial al contribuyente.

166. Las autoridades competentes deberían formalizar el cierre de un caso de MAP cuyo resultado sea la falta de un acuerdo. Es importante que se informe al contribuyente que su caso de MAP ya no se está llevando a cabo de forma activa, ya que otros recursos, como los procedimientos legales nacionales, pueden entonces reanudarse o iniciarse. Si bien se reconoce que las autoridades competentes pueden implícitamente dejar de tramitar un caso de MAP sin haber decidido cerrar formalmente el caso (en particular, cuando la falta de progreso se debe a la inacción de una de las autoridades competentes), la mejor forma de proceder en estas situaciones es que las autoridades competentes pongan formalmente fin al caso del MAP para evitar socavar la fiabilidad del MAP y crear incertidumbre para los contribuyentes.

4.4.6 Implementación de un acuerdo mutuo alcanzado a través del MAP

167. Como se indica en la última oración del párrafo 2 del Artículo 25, existe la obligación de aplicar el acuerdo mutuo alcanzado en virtud de ese párrafo, independientemente de los límites de tiempo que puedan existir en la legislación nacional de los Estados contratantes del convenio.

168. La implementación de un acuerdo mutuo debe hacerse con prontitud. Por lo general, requerirá que una autoridad competente se coordine con otras partes de la administración tributaria, como

106 Véase el Capítulo 1, pie de página 7.

el servicio responsable de emitir devoluciones. La aplicación de un acuerdo mutuo dependerá frecuentemente de procedimientos unilaterales específicos que fueron desarrollados por la autoridad competente con este fin, teniendo en cuenta la división de responsabilidades y funciones dentro de la administración tributaria.

169. Las medidas necesarias para implementar un acuerdo mutuo dependerán, por supuesto, de la naturaleza de la desgravación que se otorgue al contribuyente. En algunos casos, la aplicación del acuerdo puede requerir nada más que la devolución de impuestos por uno de los Estados contratantes del convenio. Cuando, por ejemplo, un caso de MAP se refiera a la tasa adecuada de retención de impuestos que debe aplicarse a un pago de dividendos realizado por una sociedad residente del Estado A a un residente del Estado B, el acuerdo mutuo puede disponer que el Estado A no debería haber aplicado una retención de impuesto a la tasa prevista en la legislación nacional del Estado A, sino más bien a la tasa más baja prevista en el convenio tributario celebrado entre el Estado A y el Estado B. Por consiguiente, se otorgaría una desgravación al residente del Estado B mediante la devolución por parte del Estado A del impuesto retenido en exceso con respecto a la tasa prevista en el convenio.

170. Un segundo ejemplo es cuando las autoridades competentes acuerdan mutuamente que una empresa del Estado A no tenía un establecimiento permanente en el Estado B y, en consecuencia, que los beneficios empresariales de la empresa no deberían haber sido gravados por el Estado B, como dispone la primera oración del párrafo 1 del Artículo 7 del convenio tributario relevante. En tal caso, la desgravación se proporcionaría normalmente mediante la devolución del impuesto recaudado por el Estado B sobre los beneficios empresariales relevantes. Dado que la existencia de un establecimiento permanente puede dar lugar a otras obligaciones fiscales, como la obligación de retener los intereses soportados por el establecimiento permanente,¹⁰⁷ la implementación del acuerdo mutuo puede requerir una desgravación más allá de la devolución del impuesto aplicado sobre los beneficios empresariales, como la devolución del impuesto cobrado en la fuente sobre los intereses, que el Estado B habría recaudado previamente de la empresa porque ésta no retuvo ese impuesto cuando realizó el pago de intereses.

107 Según la segunda oración del párrafo 5 del Artículo 11 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

171. En los casos en que se traten cuestiones relativas a los precios de transferencia, la autoridad competente de un Estado podrá convenir en proporcionar la desgravación según lo dispuesto en el párrafo 2 del Artículo 9, tras un ajuste primario de precios de transferencia realizado por el otro Estado contratante del convenio. Tal desgravación a menudo se proporcionará a través de una reducción de las utilidades gravables de una empresa asociada del Estado que debe proporcionar el ajuste correspondiente, con la consecuente reducción del impuesto pagado anteriormente sobre esos beneficios.¹⁰⁸

172. Por ejemplo, supongamos que la administración tributaria del Estado A hace un ajuste de precios de transferencia que incrementa las utilidades gravables de una empresa residente en el Estado A con respecto a una operación llevada a cabo con una empresa asociada del Estado B, que no se encuentra en condiciones de plena competencia. Si la autoridad competente del Estado B llega a un acuerdo mutuo en el que se obliga al Estado B a proporcionar el ajuste correspondiente a la empresa asociada del Estado B, la administración tributaria del Estado B lo hará, normalmente, reduciendo las utilidades gravables de la empresa asociada durante el período fiscal relevante. Este ajuste correspondiente puede dar lugar a la devolución del impuesto previamente exigido por el Estado B.

173. El párrafo 44 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas proporciona los siguientes ejemplos adicionales de los procedimientos que pueden utilizarse para conceder diferentes tipos de desgravaciones que pueden ser necesarias para aplicar un acuerdo mutuo que se ocupe de las cuestiones relativas a los precios de transferencia:

- i) El primer país podría considerar la posibilidad de diferir un pago de impuestos en virtud del ajuste o, incluso, de renunciar a ese pago, si, por ejemplo, el pago o la devolución de cierto gasto imputado por una empresa relacionada se encuentra prohibido en un determinado momento en virtud de restricciones monetarias o de otro orden establecidas por el segundo país;
- ii) El primer país puede considerar medidas para facilitar la puesta

108 Párrafo 7 del Comentario sobre el Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, en el que se cita el párrafo 7 del Comentario sobre el Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

en práctica del ajuste y el pago de una suma reasignada. Así, si se imputa, y se somete a tributación en consecuencia, renta a la sociedad principal, por servicios prestados a una filial extranjera relacionada, se puede permitir, en lo que respecta al país de la sociedad principal, que la filial establezca en sus libros una cuenta a pagar a favor de la sociedad principal y esta última no quedará sujeta en su propio país a un segundo impuesto con respecto a la constitución o pago de la suma que ha de recibir. Ese pago no se considerará un dividendo por el país de la filial;

- iii) El segundo país puede considerar medidas para facilitar la puesta en práctica del ajuste y el pago de una suma reasignada. Ello puede, por ejemplo, involucrar el reconocimiento del pago efectuado como una partida deducible, aun cuando, con anterioridad al ajuste, no hubiera obligación legal de pagar esa suma...

174. Dado que la última oración del párrafo 2 del Artículo 25, tanto del Modelo de las Naciones Unidas como del Modelo de la OCDE, establece que la aplicación de un acuerdo mutuo no está sujeta a ningún límite de tiempo establecido en las leyes nacionales de los Estados contratantes del convenio (por ejemplo, un límite de tiempo más allá del cual la administración tributaria no podría hacer ningún ajuste fiscal con respecto a un ejercicio fiscal determinado), la autoridad competente puede tener que coordinarse con los funcionarios de la administración tributaria encargados de aplicar los límites de tiempo nacionales, como los plazos de prescripción, que de otro modo impedirían el ajuste de las obligaciones tributarias correspondientes a ejercicios fiscales anteriores.

175. Si bien algunos países consideran que la aplicación de los acuerdos mutuos debe estar sujeta a los límites de tiempo de la legislación nacional y, por consiguiente, en sus convenios han omitido la segunda oración del párrafo 2 o han previsto expresamente un límite de tiempo para la aplicación de un acuerdo mutuo,¹⁰⁹ cabe señalar que la aplicación de los límites de tiempo de la legislación nacional puede eliminar efectivamente la posibilidad para que el contribuyente pueda obtener una reparación en virtud del MAP. Este sería el caso, por ejemplo, cuando se hace un ajuste tardío en un país y los límites de tiempo de la legislación nacional impiden un ajuste correspondiente en el otro país. En cualquier caso, los países que son miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS están, en principio, obligados a incluir la segunda oración del párrafo 2 en sus convenios. Sin embargo, el estándar mínimo de la

109 Véase, por ejemplo, el párrafo 2 del Artículo 26 del convenio tributario entre Noruega y las Filipinas firmado en 1987.

Acción 14 de BEPS¹¹⁰ les permite apartarse de este requisito siempre que estén dispuestos a aceptar disposiciones alternativas de convenios que limiten el tiempo durante el cual un Estado puede hacer un ajuste de las utilidades de una empresa de conformidad con las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9 o de las utilidades de un establecimiento permanente de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 7.

4.4.7 Resumen y cronograma de las diferentes acciones que se incluyen en un MAP

176. El cuadro que se incluye al final de esta sección resume las diferentes acciones involucradas en un proceso de MAP que se examinaron en las secciones anteriores. También proporciona un cronograma provisional que muestra plazos razonables para cada una de estas diferentes acciones.

177. Si bien el plazo para la presentación de una solicitud válida de MAP es obligatorio (de conformidad con el párrafo 1 del Artículo 25), los demás plazos incluidos en el cuadro son meras sugerencias basadas en casos anteriores de MAP o en recomendaciones derivadas de la Acción 14 de BEPS.

178. A menos que el convenio relevante prevea el arbitraje obligatorio de cuestiones que no se hayan resuelto en un plazo determinado,¹¹¹ no hay un límite de tiempo para que se complete un caso de MAP. El tiempo necesario para hacerlo dependerá obviamente de muchos factores, incluyendo la complejidad del caso, los recursos de que disponen las autoridades competentes y su volumen total de casos. Como ya se ha señalado, las estadísticas de MAP producidas para el año 2019 muestran que los casos de MAP completados durante ese año tardaron aproximadamente 30 meses en los casos de precios de transferencia y 17 meses en otros casos.¹¹²

179. Los países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre BEPS se han comprometido a tratar de resolver los casos de MAP en un plazo

110 Estándar mínimo 3.3 (véase el Anexo).

111 En el caso de las disposiciones sobre arbitraje del párrafo 5 del Artículo 25 (Alternativa B) del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, ese plazo es de tres años a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del Estado al que no se presentó inicialmente la solicitud (véase el Capítulo 5).

112 Véase el pie de página 18.

promedio de 24 meses.¹¹³ Como ya se ha indicado, ese compromiso se supervisará mediante el proceso de evaluación entre pares de la Acción 14.¹¹⁴

180. También puede ser aconsejable que los altos funcionarios encargados de la función de autoridad competente revisen periódicamente los casos más antiguos de MAP a fin de determinar las causas de las demoras y acordar cualquier medida que pueda ayudar a resolver estos casos. Dicha revisión también puede permitir a las autoridades competentes identificar cuestiones más generales con la gestión de los casos de MAP y las áreas en las que se pueden introducir mejoras más amplias en sus programas de MAP. Además, las autoridades competentes deben mantener una lista de sus casos de MAP en los que se identifique cada caso y que cada medida adoptada en relación con el caso se indique con la fecha en la que se produjo la acción. Esa lista ofrece a las autoridades competentes, especialmente a las que se ocupan de un gran número de casos de MAP, una visión general de los progresos realizados y de las demoras en que se ha incurrido con respecto a todos los casos.

181. En la práctica, algunas de las medidas incluidas en el cuadro siguiente se omitirán o se realizarán simultáneamente. Por ejemplo, una autoridad competente que recibe una solicitud de MAP puede ser capaz de notificar al contribuyente que ha recibido la solicitud, al mismo tiempo que informa que la solicitud es válida y que necesita información adicional para continuar su examen del caso. Una autoridad competente también podrá notificar la solicitud a la otra autoridad competente al mismo tiempo que presente un documento de posición que iniciará la fase bilateral del MAP.

113 Estándar mínimo 1.3 (véase el Anexo). La fecha de inicio de ese período de 24 meses será generalmente la primera entre: una semana a partir de la fecha en que la autoridad competente que recibió la solicitud del MAP notificó a la otra autoridad competente, o cinco semanas después de la recepción de la solicitud de MAP. No obstante, se hace una excepción cuando la solicitud de MAP no incluye toda la información requerida: véase OECD (2016), *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer review documents*.

114 Véase el párr. 13 del Capítulo 1.

RESUMEN Y CRONOGRAMA SUGERIDO PARA LAS ACCIONES QUE SE REALIZAN EN UN MAP

¿QUIÉN LA REALIZA?	¿QUÉ HACE?	¿CUÁNDO?
Persona que considera que hay (o que habrá) una tributación que no se ajusta a las disposiciones del convenio	Presenta la solicitud de MAP a la autoridad competente relevante	Plazo obligatorio según lo establecido por el Art. 25 (1): dentro de los 3 años siguientes a la primera notificación de las acciones que dan lugar a una tributación que no se ajuste al convenio
Autoridad competente que recibió la solicitud	Notifica la recepción de la solicitud al contribuyente y a la autoridad competente del otro Estado	Dentro de las 4 semanas siguientes a la recepción de la solicitud
Autoridad competente del otro Estado	Confirma que ha recibido la notificación de que la solicitud de MAP se presentó	Dentro de 1 semana a partir de la notificación sobre la presentación de la solicitud de MAP
Autoridad competente que recibió la solicitud	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Determinación de si se realizó una solicitud válida: <ul style="list-style-type: none"> ▫ Examina la solicitud a la luz de las condiciones para una solicitud válida ▫ Cuando sea necesario, solicita información adicional a la persona que realizó la solicitud ▪ Determinación de la admisibilidad de una solicitud válida o rechazo de una solicitud inválida 	Dentro de los 2 meses siguientes a la recepción de la solicitud o después de que se haya presentado toda la información necesaria para una solicitud válida

¿QUIÉN LA REALIZA?	¿QUÉ HACE?	¿CUÁNDO?
<p>Autoridad competente que recibió la solicitud</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Examen del fondo de la objeción planteada en la solicitud de MAP ▪ Determinación sobre si esa objeción parece estar justificada ▪ Determinación sobre si el caso puede resolverse mediante desgravación unilateral que deberá realizar el Estado que recibió la solicitud 	<p>Dentro de los 4 meses siguientes a la “<i>fecha de inicio</i>” del MAP [“<i>la fecha de inicio es la primera de las siguientes:</i>”</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>1 semana</i> después de la notificación del caso de MAP a la otra autoridad competente por parte de la autoridad competente que recibió la solicitud ▪ <i>5 semanas</i> después de la recepción de la solicitud de MAP (a menos que se solicite información adicional dentro de los 2 meses siguientes a dicha recepción)]
<p>Administración tributaria del Estado que recibió la solicitud</p>	<p>Si la autoridad competente determina que el caso puede resolverse mediante desgravación unilateral, la administración tributaria efectúa el ajuste fiscal necesario</p>	<p>Dentro de los 3 meses siguientes a la determinación de la autoridad competente</p>
<p>Autoridad competente que recibió la solicitud</p>	<p>Si la autoridad competente determinó que el caso no puede resolverse de forma unilateral</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se pone en contacto con la autoridad competente del otro Estado para iniciar una discusión bilateral sobre el MAP ▪ Envía a la autoridad competente del otro Estado toda la información necesaria para tramitar el caso 	<p>Dentro de los 2 meses siguientes a la determinación de que la objeción parece justificada y que el caso no puede resolverse unilateralmente</p>

¿QUIÉN LA REALIZA?	¿QUÉ HACE?	¿CUÁNDO?
Autoridad competente del otro Estado	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Puede confirmar que está dispuesta a iniciar una discusión sobre el caso ▪ De ser necesario, solicita información adicional a la autoridad competente que recibió la solicitud (la cual puede tener que solicitarse a la persona que hizo la solicitud) ▪ Si hay una objeción legítima a discutir el caso, puede aprovechar la oportunidad para informar a la autoridad competente que recibió la solicitud 	Dentro de 1 mes después de haber sido contactada
Una de las autoridades competentes (en los casos de asignación de utilidades, normalmente aquella que hizo el ajuste inicial)	Envía a la autoridad competente del otro Estado un documento de posición en el que se indica su opinión sobre el caso	En un plazo de 4 meses a partir de la <i>“fecha de inicio”</i> del caso de MAP
Autoridad competente del Estado que recibió el documento de posición	Envía una respuesta al documento de posición que recibió de la autoridad competente del otro Estado	En un plazo de 6 meses a partir de la recepción del documento de posición
Autoridades competentes de ambos Estados	Las autoridades competentes negocian por medio de reuniones presenciales cuando sea apropiado, con el fin de llegar a un acuerdo sobre el caso	La negociación debe comenzar dentro de los 6 meses siguientes a la respuesta al documento de posición, con miras a completar el caso en un plazo de 24 meses <i>“fecha de inicio”</i> del caso de MAP

¿QUIÉN LA REALIZA?	¿QUÉ HACE?	¿CUÁNDO?
Autoridad competente que recibió la solicitud	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Notifica a la persona que hizo la solicitud de MAP sobre el acuerdo mutuo propuesto ▪ Solicita a la persona que indique si acepta el acuerdo mutuo propuesto 	En el plazo de 1 mes a partir de la fecha en que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo tentativo
Persona que hizo la solicitud del MAP	La persona que hizo la solicitud del MAP indica si acepta el acuerdo mutuo propuesto	Dentro de 1 mes de la presentación del acuerdo propuesto
Autoridades competentes de ambos Estados	Las autoridades competentes intercambian comunicaciones formalizando el acuerdo mutuo (documentos de cierre o clausura)	Dentro de 1 mes a partir de la aceptación del acuerdo provisional por parte de la persona que hizo la solicitud
Administración tributaria del(de los) Estado(s) que acordó(aron) realizar el ajuste por el MAP	Implementa(n) el acuerdo mutuo a través del ajuste tributario interno	Dentro de los 3 meses posteriores al canje del documento de cierre

4.4.8 El proceso para un MAP según lo establecido en el párrafo 3 del Artículo 25

182. Como ya se mencionó,¹¹⁵ el párrafo 3 del Artículo 25 prevé dos tipos de MAP que son diferentes del MAP iniciado por los contribuyentes en virtud del párrafo 1:

- En virtud de la primera oración del párrafo 3, las autoridades competentes tratan de resolver de mutuo acuerdo las cuestiones relativas a la interpretación o aplicación de las disposiciones del

¹¹⁵ Párr. 11 anterior.

convenio. Por lo general, este tipo de MAP se refiere a asuntos de carácter general que conciernen a una categoría de contribuyentes y pueden ser iniciados por las autoridades competentes sin una solicitud por parte de un contribuyente. Por ejemplo, las autoridades competentes pueden llegar a ese acuerdo mutuo a fin de completar o aclarar la definición de un término del convenio tributario o para determinar los procedimientos apropiados para la aplicación de disposiciones específicas del convenio (por ejemplo, los procedimientos para confirmar la condición de residente de un contribuyente de un Estado Contratante, o los procedimientos y criterios utilizados para otorgar beneficios del convenio a entidades fiscalmente transparentes).

- OCon arreglo a la segunda oración del párrafo, las autoridades competentes se consultan mutuamente para eliminar la doble tributación en casos no previstos en el convenio, por ejemplo, cuando un residente de un tercer Estado tiene un establecimiento permanente en ambos Estados del convenio y la doble tributación se refiere a las utilidades de esos dos establecimientos permanentes.

183. Cuando los acuerdos mutuos alcanzados en virtud del párrafo 3 se ocupen de cuestiones de interpretación o aplicación de las disposiciones de los convenios tributarios que sean relevantes para todos los contribuyentes o para una categoría de contribuyentes, la publicación de esos acuerdos, que no son específicos de casos particulares y, por lo tanto, no deben incluir ninguna información específica sobre los contribuyentes, servirá de orientación y puede evitar posibles controversias futuras. Como se reconoce en el informe final sobre la Acción 14, es por lo tanto una buena práctica que los países publiquen tales acuerdos¹¹⁶ (teniendo en cuenta la necesidad de mantener la confidencialidad de la información específica de los contribuyentes).

184. El párrafo 2 del Artículo 3 dispone que un término que no esté definido en el convenio “tendrá, a menos que de su contexto se infiera algo distinto”, el significado que tiene según lo establecido en la legislación nacional del Estado que aplica el convenio. Por consiguiente, una autoridad competente que desee concertar un acuerdo mutuo con

116 Mejor práctica 2 (véase el Anexo). En realidad, la publicación puede estar requerida por la legislación de algunos países.

arreglo a las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 25, que refleje un significado acordado que deba otorgársele a un término no definido en un convenio, debe considerar en qué medida ese significado acordado podría aplicarse en su país si difiere del significado que el término tiene de conformidad con la legislación nacional.

185. El caso de una empresa de un tercer Estado que tiene establecimientos permanentes en ambos Estados contratantes del convenio es el ejemplo más citado de doble tributación no prevista en las disposiciones de un convenio que pueden tener que afrontar con respecto a la segunda oración del párrafo 3. El siguiente ejemplo muestra este tipo de caso:

Recuadro 2: Aplicación del Art. 25 (3)

La Sociedad T, residente del Estado T, tiene un establecimiento permanente situado en el Estado A, donde fabrica refacciones para aparatos. La Sociedad T también tiene un establecimiento permanente situado en el Estado B desde el cual vende estas refacciones a los consumidores.

Las refacciones se envían periódicamente desde el establecimiento permanente situado en el Estado A al establecimiento permanente situado en el Estado B. Para efectos de determinar las utilidades atribuibles a ambos establecimientos permanentes, la Sociedad T trata tales transferencias como ventas.

Tras una auditoría fiscal de las actividades realizadas a través del establecimiento permanente situado en el Estado A, la administración tributaria del Estado A ha incrementado en 30.000 las utilidades atribuibles a ese establecimiento permanente, tras llegar a la conclusión de que el precio en condiciones de plena competencia que un fabricante independiente habría cobrado por la venta de refacciones específicas que se transfirieron al otro establecimiento permanente habría sido de 100.000 en lugar de 70.000, que es el monto que figura como ventas en la contabilidad preparada para el establecimiento permanente situado en el Estado A.

Dado que las utilidades atribuibles al establecimiento permanente en el Estado B se calcularon considerando que el costo de

las refacciones transferidas a ese establecimiento permanente era de 70.000, el ajuste realizado por la administración tributaria del Estado A da lugar a una doble tributación de 30.000 de las utilidades.

Al no ser la Sociedad T residente ni del Estado A ni del Estado B, las disposiciones del convenio entre estos dos Estados (y de su Artículo 7 en particular) no se aplican para hacer frente a esa forma de doble tributación. A pesar de ello, la segunda oración del párrafo 3 del Artículo permite a las autoridades competentes de los Estados A y B realizar consultas para la eliminación de esa doble tributación. Esto será particularmente importante si no existe un convenio tributario entre uno o ambos de estos Estados y el Estado T.

186. La segunda oración del párrafo 3 permite a los Estados contratantes del convenio consultarse entre sí con el fin de eliminar la doble tributación de conformidad con su respectiva legislación nacional o de conformidad con un convenio tributario que uno de los Estados haya celebrado con un tercer Estado (como un convenio con el Estado T, en el ejemplo del Recuadro 2). Aunque la segunda oración desempeña un papel importante, ya que permite a las autoridades competentes el consultarse entre sí para garantizar que los convenios tributarios funcionen de manera coordinada y eficaz, la legislación nacional de algunos Estados no permite a la administración tributaria ofrecer una resolución en virtud de esa oración para un caso que no esté previsto de manera explícita o al menos implícita en el convenio.¹¹⁷

187. El párrafo 3 no incluye ninguna condición o indicación sobre cómo y cuándo debe iniciarse un caso de MAP con arreglo a ese párrafo. Por supuesto, las autoridades competentes pueden contactarse entre sí en el momento y de la forma en que lo deseen, para abordar cuestiones generales de interpretación o de aplicación del convenio. También pueden hacerlo si desean discutir casos relacionados con contribuyentes específicos, como el que se describe en el ejemplo del Recuadro 2.

117 Párrafo 10 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas citando el párrafo 55.1 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

188. Sin embargo, al igual que en el caso de un MAP iniciado por el contribuyente según lo dispuesto en el párrafo 1, todo acuerdo alcanzado en virtud del párrafo 3 es vinculante para las administraciones tributarias y debe ser implementado por ellas (a menos que se rescinda o sustituya, en el caso de un acuerdo de carácter general alcanzado en virtud de la primera oración del párrafo).

4.4.9 Comunicación con la otra autoridad competente

189. Las autoridades competentes tienen mucha flexibilidad en cuanto a las formas en que pueden comunicarse en el contexto de un MAP, ya sea en virtud del párrafo 1 o del párrafo 3 del Artículo 25. El párrafo 4 del Artículo les permite comunicarse directamente entre sí y pueden hacerlo por medio de cartas, teléfono, correo electrónico, reuniones presenciales u otros medios de comunicación; por lo tanto, no hay necesidad de utilizar canales diplomáticos.

190. Aunque el párrafo 4 también indica que pueden comunicarse “a través de una comisión conjunta integrada por ellos mismos o por representantes”, las autoridades competentes que se ocupan de pocos casos del MAP rara vez consideran necesario establecer una comisión de ese tipo. Las explicaciones del Comentario sobre cómo funcionaría dicha comisión y, en particular, las sugerencias de que cada delegación debería estar presidida por “un alto funcionario o juez elegido principalmente por su experiencia especial” y que el contribuyente tendría “derecho a hacer observaciones por escrito u oralmente, ya sea en persona o a través de un representante”¹¹⁸ sugieren la creación de un órgano que es más formal de lo que normalmente se considera necesario para abordar los casos de MAP.

191. A pesar de la flexibilidad disponible en cuanto a la forma en que las autoridades competentes se comunican entre sí, es importante recordar que, en la medida en que un caso de MAP se refiera a información que es confidencial según lo dispuesto en la legislación nacional, esa información sólo puede intercambiarse según lo autoricen disposiciones similares a las del Artículo 26 (Intercambio de información) de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE. Dado que el párrafo

118 Párrafo 11 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando los párrafos 60 y 62 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

1 del Artículo 26 autoriza el intercambio de información que sea “previsiblemente relevante para aplicar las disposiciones” de un convenio tributario que incluya el artículo del MAP, las autoridades competentes que actúan en el contexto de un MAP pueden intercambiar directamente información confidencial.

192. No obstante, es importante recordar que el párrafo 2 del Artículo 26 dispone que toda información intercambiada entre las autoridades competentes debe tratarse como secreta de la misma manera que si esa información se obtuviera bajo la legislación nacional de los respectivos Estados. Por lo tanto, la información obtenida en el contexto de un MAP debe seguir siendo confidencial. Los funcionarios que desempeñan funciones de autoridad competente deben tener continuamente presente este requisito de confidencialidad, que amplía el alcance de las obligaciones de confidencialidad a las que están sujetos en virtud de su legislación nacional.

193. El desarrollar y mantener buenas relaciones personales con las autoridades competentes de otros países desempeña un papel importante para garantizar el éxito de las comunicaciones del MAP, especialmente cuando un gran número de casos de MAP entre dos países requieren intercambios frecuentes entre las autoridades competentes. El diálogo entre las autoridades competentes y, en última instancia, la solución de los casos de MAP, se verá facilitado en gran medida si ambas partes muestran flexibilidad, equidad, apertura y la capacidad de apreciar el punto de vista de su contraparte, que son ingredientes clave para desarrollar una relación basada en la confianza.¹¹⁹

4.5 ¿Cómo debe desempeñar la autoridad competente sus funciones del MAP?

4.5.1 Organización de la función del MAP

194. Los convenios tributarios suelen asignar funciones diferentes a la autoridad competente de un Estado. Las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas disponen que, además de ocuparse del MAP, la autoridad competente es responsable de notificar al otro Estado sobre los cambios significativos introducidos en

119 Véase Rajat Bansal, “Tax Dispute Resolution in Post BEPS World through MAP: What makes Competent Authority Relationships Tick?”, en International Fiscal Association, India Branch, *Emerging International Tax Landscape*, Wolter Kluwers India, 2019, pág. 135.

la legislación tributaria nacional (párrafo 4 del Artículo 2), del intercambio de información (Artículo 26), de la asistencia en la recaudación de impuestos (Artículo 27) y de conceder beneficios discrecionales del convenio en determinados casos (párrafos 6 y 8(c) del Artículo 29). Algunos convenios tributarios añaden otras responsabilidades a esa lista. Con los desarrollos críticos en la esfera del intercambio de información fiscal,¹²⁰ la adición a muchos convenios de disposiciones sobre asistencia en la recaudación de impuestos¹²¹ y el aumento del número de casos de MAP,¹²² la importancia de estas diferentes funciones ha aumentado significativamente en las últimas décadas.

195. Como ya se ha señalado,¹²³ los países son libres de elegir quién se designa oficialmente como autoridad competente y en quién se delegan las facultades de la autoridad competente. Por razones prácticas y administrativas, el poder y la autoridad para desempeñar las funciones de autoridad competente se delegarán normalmente en funcionarios subordinados (los “representantes autorizados”) que desempeñarán las funciones cotidianas de la autoridad competente.¹²⁴

196. La organización administrativa de las diversas funciones de la autoridad competente dependerá claramente del número de convenios tributarios celebrados y de los recursos necesarios para cumplir efectivamente las obligaciones asignadas a la autoridad competente en virtud

120 En particular, el trabajo realizado bajo el auspicio del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information*: véase <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>, consultado el 12 de marzo de 2021.

121 Las disposiciones del Artículo 27 sobre asistencia en la recaudación de impuestos se añadieron al Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas en 2011 con base en las disposiciones previamente añadidas al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE en 2003.

122 Véase el párr. 11 del Capítulo 1.

123 Párr. 13 anterior.

124 Dado que los tratados no dicen nada sobre la forma en que debe hacerse esta delegación, debe hacerse de conformidad con la legislación nacional o las prácticas administrativas de cada Estado. Esto puede implicar reglamentos, una orden o directiva emitida por el ministro designado como autoridad competente en virtud del convenio, o cualquier otro procedimiento administrativo para la delegación de responsabilidades a los funcionarios.

de esos convenios. Los Estados que tienen un gran número de casos de MAP con frecuencia separarán el desempeño de la responsabilidad del MAP de las demás funciones de la autoridad competente. En algunos Estados, los diferentes casos de MAP se asignarán incluso a diferentes oficinas en función de la naturaleza del caso,¹²⁵ la región, la industria o el tipo de contribuyente (individuo, sociedad, gran contribuyente, etc.). Por otra parte, un Estado que rara vez o nunca ha participado en los casos de MAP podría preferir delegar la función del MAP en los funcionarios encargados de la negociación de los convenios tributarios, dado el conocimiento de estos funcionarios sobre los convenios tributarios.

197. En la mayoría de los países, la organización administrativa de la función del MAP y del proceso del MAP es una cuestión puramente administrativa que no requiere cambios en la legislación nacional: las disposiciones de los convenios tributarios proporcionarán toda la base jurídica necesaria para tratar los casos del MAP y llegar a acuerdos mutuos y aplicarlos. Sin embargo, como ya se ha explicado,¹²⁶ es importante que la autoridad competente brinde a los contribuyentes información sobre la disponibilidad del MAP y sobre el proceso a seguir al realizar una solicitud de MAP y sobre cómo llevar los casos de MAP. Esta información debe indicar quién puede solicitar e iniciar el MAP y explicar el fundamento jurídico para llevar a cabo el MAP, la forma de la solicitud del MAP, el estándar de evaluación por parte de la autoridad competente, la relación con los mecanismos nacionales de resolución de controversias, el proceso involucrado en las discusiones del MAP y los derechos del contribuyente en un caso de MAP.

198. Independientemente de la organización administrativa de la función del MAP, es importante que las personas que realmente desempeñarán esa función tengan autoridad suficiente (con salvaguardias suficientes para garantizar la rendición de cuentas) para negociar efectivamente con sus homólogos de otros Estados contratantes de los convenios y adoptar decisiones vinculantes con respecto a los casos que se les ponen a consideración. La experiencia práctica con el proceso del MAP ha demostrado que la eficiencia y la eficacia del MAP se mejoran si la función de autoridad competente se delega en altos funcionarios

125 Por ejemplo, no es raro que los acuerdos bilaterales o multilaterales de acuerdos anticipados de precios sean abordados por una oficina distinta de la que se encarga de otros casos de MAP.

126 Párr. 40 anterior.

fiscales que participan activa y directamente en el proceso del MAP.¹²⁷

199. Los países con amplia experiencia práctica con el MAP también han encontrado que resulta de importancia fundamental proporcionar a la autoridad competente con recursos suficientes. El estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS exige que los países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre BEPS se aseguren de que se proporcionen los recursos adecuados a la función del MAP.¹²⁸

200. Los recursos humanos, representados por personal calificado, será frecuentemente el factor más importante para el funcionamiento de un programa MAP eficiente y eficaz. El mantenimiento y desarrollo de las competencias del personal de la autoridad competente también requiere que una administración tributaria dedique los recursos adecuados para su capacitación.

201. Asimismo, las medidas utilizadas para evaluar el desempeño laboral de los funcionarios involucrados en los casos del MAP deben referirse a factores como el número de casos resueltos, el tiempo necesario para resolver los casos (teniendo en cuenta la complejidad de los casos y los asuntos que no están bajo el control de los funcionarios), la consistencia, así como los resultados objetivos y basados en principios. El uso de estos criterios refuerza las metas y la objetividad de la función de autoridad competente y, por lo tanto, mejora la eficacia global del programa de MAP. Por el contrario, la evaluación del desempeño de estos funcionarios no debe basarse en factores como la magnitud de los ajustes de auditoría propuestos o sostenidos o el monto de rentas fiscales resultantes de las decisiones tomadas a través del MAP. El estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS impide que los países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre BEPS utilicen dichos indicadores de rendimiento,¹²⁹ lo que podría disuadir a una autoridad competente a comprometerse y llegar a acuerdos.

202. Además de contar con personal calificado, la autoridad competente de un país debe contar con recursos financieros suficientes para

127 Lo que significa que los funcionarios con autoridad para la adopción de decisiones con respecto a los casos de MAP permanecen informados de los detalles de los casos de MAP y están estrechamente involucrados en las discusiones bilaterales detalladas del MAP.

128 Estándar mínimo 2.5 (véase el Anexo).

129 Estándar mínimo 2.4 (véase el Anexo).

cumplir sus obligaciones en virtud de los convenios tributarios de ese país. En algunos casos, tal vez sea necesario incurrir en gastos relacionados con reuniones presenciales con otras autoridades competentes (como gastos de viaje y alojamiento), aunque los países en desarrollo con pocos casos de MAP pueden preferir utilizar las telecomunicaciones o, si es necesaria una reunión presencial, tal vez prefieran ser anfitriones para evitar esos costos. Además, si bien las autoridades competentes de los países en desarrollo pueden no disponer de recursos financieros para pagar la traducción de documentos (por ejemplo, traducciones de contratos o leyes fiscales extranjeras), el contribuyente frecuentemente proporcionará esas traducciones.

203. Es fundamental que se disponga fácilmente de información sobre la forma de ponerse en contacto con la autoridad competente de un Estado. La disponibilidad de dicha información es necesaria para garantizar que los contribuyentes puedan presentar una solicitud según lo establecido en el párrafo 1 del Artículo 25. Estos detalles deben incluirse en la información que un país pone a disposición sobre su proceso de MAP.¹³⁰ Además, el estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS requiere que los países que se han unido al Marco Inclusivo sobre BEPS “publiquen sus perfiles de país de MAP en una plataforma pública compartida”.¹³¹ Esto significa que se puede acceder a los datos de contacto de las autoridades competentes de un gran número de países desde un único sitio virtual.¹³²

204. También es fundamental que los funcionarios encargados de ocuparse de los casos del MAP implementen un sistema fiable para la gestión de registros internos que facilite el acceso a la información relativa a las solicitudes de MAP recibidas, los casos del MAP que se encuentran en discusión y los casos del MAP previamente completados, garantizando, al mismo tiempo, la confidencialidad de la información relevante. Este sistema de gestión de registros debería, entre otras cosas, permitir el seguimiento de la evolución de los casos de MAP, facilitando así el cumplimiento de los plazos previstos para las diversas acciones implicadas en un caso de MAP. También debe facilitar la preparación de las estadísticas del MAP que el estándar mínimo de la Acción 14 de

130 Párr. 40 anterior.

131 Estándar mínimo 2.2 (véase el Anexo).

132 Estos perfiles del MAP están disponibles en <http://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>, consultado el 12 de marzo de 2021.

BEPS exige a los países que se han adherido al Marco Inclusivo sobre BEPS.¹³³ Los registros internos de casos anteriores del MAP facilitan la tramitación de casos similares y contribuyen a la interpretación coherente de un convenio cuando las cuestiones y los hechos materiales son los mismos.

205. Las autoridades competentes, aunque frecuentemente forman parte de la administración tributaria, necesitan un alto grado de independencia de las funciones de auditoría y revisión para ser eficaces. Las autoridades competentes tienen que tomar decisiones sobre cuestiones de hecho y jurídicas en los casos que tratan y tienen que centrarse, principalmente, en la solución de casos que impliquen una tributación que no se ajuste a las disposiciones del convenio tributario. Por lo general, tendrán que confiar en la cooperación de otras partes de la administración tributaria, como el departamento de auditoría que examinó los hechos del caso en primer lugar. Por lo tanto, una buena comunicación interna es crucial para la eficacia de la función de autoridad competente.

206. Si bien la relación entre la autoridad competente y las funciones de auditoría y ajustes fiscales no será en general jerárquica, debe quedar claro que la autoridad competente no está limitada por las posiciones adoptadas por los funcionarios que desempeñan estas funciones (por ejemplo, auditores, asesores o inspectores).

207. Obviamente, las circunstancias específicas de los países en desarrollo deberán tenerse en cuenta al establecer la función del MAP:

- Dados sus limitados recursos, las administraciones tributarias de los países en desarrollo pueden ser reacias a desviar recursos a la función del MAP, especialmente porque esta función requiere personal calificado y también puede requerir recursos financieros (por ejemplo, para cubrir gastos de viaje). Sin embargo, el hecho de que esos países suelen participar en muy pocos casos de MAP,¹³⁴ sugiere que un enfoque eficaz sería asignar la función del MAP a los funcionarios encargados de las negociaciones de los convenios, quienes están familiarizados con las disposiciones de los convenios y con el trato con funcionarios fiscales extranjeros. Los funcionarios involucrados en casos de MAP aprenderán y desarrollarán habilidades específicas de manera más significativa a través del trabajo real en tales casos. No tener experiencia

133 Estándar mínimo 1.5 (véase el Anexo).

134 Véase el párr. 11 del Capítulo 1.

en la resolución de controversias no debería resultar en el rechazo de los casos por la falta de dicha experiencia.

- Para que las autoridades competentes de los países en desarrollo tengan la capacidad y el poder de negociar con otras autoridades competentes y de implementar los acuerdos mutuos a nivel nacional, puede ser necesario que los políticos y los funcionarios de alto rango respalden el MAP, reconociendo que los efectos positivos sobre las rentas se materializarán principalmente de forma indirecta a través de un mejor clima de inversión, aunque será difícil medir estos efectos.
- La correcta aplicación de las normas sobre precios de transferencia y los convenios tributarios por parte de la administración tributaria es importante para el éxito de un MAP. La aplicación de la legislación nacional y de los convenios tributarios de manera compatible con los estándares globales no sólo reducirá las diferencias, sino que también facilitará la labor de la autoridad competente. Un caso de MAP que contenga una diferencia sobre precios de transferencia es tan sólido como los aportes del equipo nacional de precios de transferencia durante la auditoría o el estudio de los precios de transferencia.

4.5.2 ¿Cómo debe abordar una autoridad competente un caso de MAP?

208. La autoridad competente de un Estado contratante de un convenio que participa en un MAP representa a ese Estado en cuestiones relacionadas con la interpretación o aplicación del convenio tributario relevante.

209. En términos generales, la función de la autoridad competente en el MAP es asegurar que un convenio tributario se aplique correctamente y esforzarse de buena fe por resolver cualquier cuestión que pueda surgir en la aplicación e interpretación de las disposiciones del convenio.

210. Al abordar un caso de MAP, la autoridad competente debe guiarse en primer lugar por los términos del propio convenio y las disposiciones relevantes de la legislación nacional; no debe verse influenciada por opiniones sobre si el convenio o la ley reflejan o no una política fiscal adecuada y si deben modificarse o no.

211. Las autoridades competentes deben hacer todo lo posible por resolver los casos con base en principios y de manera justa y objetiva, decidiendo cada caso por sus propios méritos y no con referencia

a consideraciones sobre rentas tributarias o el balance general de los resultados. Además, las autoridades competentes deben esforzarse por ser coherentes en el enfoque adoptado en una cuestión, independientemente del Estado que se beneficie de ese enfoque en un caso particular y sin importar la posición adoptada por los colegas que hayan producido el ajuste fiscal controvertido. A pesar de los desacuerdos sobre hechos o principios, las autoridades competentes deben buscar y ser capaces de generar compromisos con el fin de llegar a un acuerdo mutuo.

ANEXO

Acción 14: El Estándar Mínimo y las Mejores Prácticas para la Resolución de Controversias Relacionadas con Convenios a través del MAP¹³⁵

Estándar Mínimo

- 1. Los países deben garantizar que las obligaciones contraídas en virtud de convenios relacionadas con el procedimiento de acuerdo mutuo sean plenamente aplicados de buena fe y que los casos del MAP se resuelvan oportunamente**
 - 1.1 Los países deberían incluir los párrafos 1 al 3 del Artículo 25 en sus convenios tributarios, como se interpretan en el Comentario y con sujeción a las variaciones de esos párrafos previstas en los elementos 3.1 y 3.3 del estándar mínimo; deben proporcionar acceso al MAP en los casos de precios de transferencia y deben aplicar los acuerdos mutuos resultantes (por ejemplo, haciendo los ajustes apropiados en el impuesto determinado).
 - 1.2 Los países deberían proporcionar acceso al MAP en los casos en que exista un desacuerdo entre el contribuyente y las autoridades tributarias que hacen el ajuste en cuanto a si se han cumplido las condiciones para la aplicación de una disposición antiabuso de un convenio o si la aplicación de una disposición antiabuso de la legislación nacional está en conflicto con las disposiciones de un convenio.
 - 1.3 Los países deberían comprometerse a resolver oportunamente los casos de MAP: los países se comprometen a tratar de resolver los casos de MAP en un plazo promedio de 24 meses. Los progresos realizados por los países en el cumplimiento de esa meta se examinarán periódicamente en base a las estadísticas preparadas de conformidad con el marco de presentación de informes acordado al que se hace referencia en el elemento 1.5.
 - 1.4 Los países deberían mejorar sus relaciones con las autoridades

¹³⁵ OECD (2015), *Hacer más Efectivos los Mecanismos de Resolución de Controversias - Acción 14: Informe Final 2015*.

competentes y trabajar de forma colectiva para mejorar la eficacia del MAP convirtiéndose en miembros del Foro sobre Administración Tributaria Foro de MAP (Foro FTA de MAP).

- 1.5 Los países deberían presentar informes oportunos y completos sobre las estadísticas del MAP, de conformidad con un marco de presentación de informes acordado que se elaborará en coordinación con el Foro FTA de MAP.
- 1.6 Los países deberían comprometerse a que sus pares revisen su cumplimiento con el estándar mínimo en el contexto del Foro FTA de MAP.
- 1.7 Los países deberían proporcionar transparencia con respecto a sus posiciones sobre el arbitraje del MAP.

2. *Los países deben garantizar que los procesos administrativos promuevan la prevención y la resolución oportuna de controversias relacionadas con convenios*

- 2.1 Los países deberían publicar normas, directrices y procedimientos para acceder y utilizar el MAP, y adoptar las medidas adecuadas para poner esa información a disposición de los contribuyentes. Los países deben garantizar que su orientación sobre el MAP sea clara y de fácil acceso para el público.
- 2.2 Los países deberían publicar su perfil de país del MAP en una plataforma pública compartida (de conformidad con una plantilla acordada que se desarrollará en coordinación con el Foro FTA de MAP).
- 2.3 Los países deberían garantizar que el personal encargado de los procesos de MAP tenga la autoridad para resolver los casos del MAP de conformidad con los términos del convenio tributario aplicable, en particular sin depender de la aprobación o la dirección del personal de la administración tributaria que realizó los ajustes en cuestión o sin verse influenciado por consideraciones de las políticas que el país desearía ver reflejadas en futuras enmiendas al convenio.
- 2.4 Los países no deberían utilizar indicadores de rendimiento para sus funciones de autoridad competente y el personal encargado de los procesos del MAP con base en la cuantía de los ajustes de auditoría sostenidos o el mantenimiento de las rentas públicas.

- 2.5 Los países deberían garantizar que se proporcionen recursos suficientes a la función del MAP.
 - 2.6 Los países deberían aclarar en sus orientaciones del MAP que las determinaciones de auditoría entre las autoridades fiscales y los contribuyentes no impiden el acceso al MAP. Si los países tienen un proceso administrativo o legal de resolución de controversias/proceso de resolución independiente de las funciones de auditoría y revisión y al que sólo se puede acceder a través de una solicitud del contribuyente, los países pueden limitar el acceso al MAP con respecto a los asuntos resueltos a través de ese proceso. Los países deberían notificar a las otras partes de los convenios sobre esos procesos administrativos o legales y abordar expresamente los efectos de esos procesos con respecto al MAP en sus orientaciones públicas sobre esos procesos y en su orientación pública sobre los programas del MAP.
 - 2.7 Los países con programas bilaterales de acuerdos anticipados de precios (APA) deberían prever la reversión de los APA en los casos apropiados, con sujeción a los plazos aplicables (como los plazos de prescripción para la determinación) cuando los hechos y circunstancias relevantes en los ejercicios fiscales anteriores sean los mismos y estén sujetos a la verificación de estos hechos y circunstancias en la auditoría.
3. ***Los países deben garantizar que los contribuyentes que cumplan con los requisitos del párrafo 1 del Artículo 25, puedan acceder al procedimiento de acuerdo mutuo***
 - 3.1 Ambas autoridades competentes deben tener conocimiento de la presentación de solicitudes de MAP y deben poder dar su opinión sobre si la solicitud es aceptada o rechazada. Para este propósito, los países deberían: enmendar el párrafo 1 del Artículo 25 para permitir que se presente una solicitud de asistencia del MAP a la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes, o cuando un convenio no permita que se presente una solicitud de MAP a ninguno de los Estados Contratantes, implementar un proceso bilateral de notificación o consulta para los casos en que la autoridad competente a la que se presentó el caso del MAP no considere justificada la objeción del contribuyente (dicha consulta no se interpretará como una consulta sobre cómo resolver el caso).

- 3.2 Las directrices publicadas por los países sobre el MAP deben identificar la información y documentación específica que un contribuyente está obligado a presentar junto con una solicitud de asistencia del MAP. Los países no deben limitar el acceso al MAP basándose en el argumento de que no se entregó información suficiente si el contribuyente ha proporcionado la información requerida.
- 3.3 Los países deberían incluir en sus convenios tributarios la segunda oración del párrafo 2 del Artículo 25 (“Todo acuerdo que se alcance se aplicará sin perjuicio de los plazos establecidos en la legislación nacional de los Estados Contratantes”). Los países que no puedan incluir la segunda oración del párrafo 2 del Artículo 25 en sus convenios tributarios deben estar dispuestos a aceptar disposiciones alternas de los convenios que limiten el plazo durante el cual un Estado Contratante pueda hacer un ajuste de conformidad con el Artículo 9(1) o el Artículo 7(2), a fin de evitar ajustes tardíos con respecto a los cuales no se dispondrá de desgravaciones del MAP.

Mejores prácticas

1. ***Los países deben garantizar que las obligaciones contraídas en virtud de convenios relacionadas con el procedimiento de acuerdo mutuo se apliquen plenamente de buena fe y que los casos del MAP se resuelvan oportunamente***
 1. *Los países deberían incluir el párrafo 2 del Artículo 9 en sus convenios tributarios.*
2. ***Los países deben garantizar que los procesos administrativos promuevan la prevención y la resolución oportuna de controversias relacionadas con convenios***
 2. *Los países deberían contar con procedimientos apropiados para publicar los acuerdos alcanzados de conformidad con la facultad prevista en la primera oración del párrafo 3 del Artículo 25 “para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que surja en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio” que afecte la aplicación de un convenio a todos los contribuyentes o a una categoría de contribuyentes (en vez de a un caso de MAP de un contribuyente específico) cuando dichos acuerdos ofrezcan*

orientación que sea útil para evitar futuras controversias y cuando las autoridades competentes convengan en que dicha publicación es compatible con los principios de una apropiada administración tributaria.

3. *Los países deberían desarrollar una “conciencia global” de las funciones de auditoría/revisión involucradas en los asuntos internacionales a través de la entrega del “Módulo de Capacitación de Conciencia Global” del Foro sobre Administración Tributaria al personal apropiado.*
 4. *Los países deberían implementar programas bilaterales de APA.*
 5. *Los países deberían implementar procedimientos apropiados para permitir, en ciertos casos y después de una determinación fiscal inicial, las solicitudes de los contribuyentes para la resolución multianual a través del MAP de cuestiones recurrentes con respecto a los ejercicios fiscales presentados, cuando los hechos y circunstancias relevantes sean los mismos y estén sujetos a la verificación de tales hechos y circunstancias en la auditoría. Esos procedimientos seguirían estando sujetos a los requisitos del párrafo 1 del Artículo 25: sólo se permitiría una solicitud para resolver una cuestión con respecto a un determinado año gravable si el caso se hubiera presentado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que diera lugar a una tributación que no se encuentre conforme con el Convenio con respecto a ese año gravable.*
- 3. Los países deben garantizar que los contribuyentes que cumplan con los requisitos del párrafo 1 del Artículo 25 puedan acceder al procedimiento de acuerdo mutuo**
6. *Los países deberían adoptar las medidas adecuadas para ofrecer la suspensión de los procedimientos de recaudación durante el período en que esté pendiente un caso de MAP. Dicha suspensión de la recaudación debe estar disponible, como mínimo, en las mismas condiciones que se aplican a una persona que lleva un recurso administrativo o judicial interno.*
 7. *Los países deberían aplicar medidas administrativas apropiadas para facilitar el recurso del MAP para resolver las controversias relacionadas con los convenios, reconociendo el principio general*

de que la elección de los recursos debe seguir siendo del contribuyente.

8. *Los países deberían incluir en sus orientaciones publicadas sobre el MAP una explicación de la relación entre el MAP y los recursos administrativos y judiciales de la legislación nacional. Dicha orientación pública debe abordar, en particular, si la autoridad competente considera que está legalmente obligada a seguir una decisión judicial nacional al tomar posiciones en un MAP o si la autoridad competente no se apartará de una decisión judicial nacional por temas de política o práctica administrativa.*
9. *Las directrices publicadas por los países sobre el MAP deben establecer que se permitirá a los contribuyentes el acceso al MAP para que las autoridades competentes puedan resolver mediante consultas la doble tributación que puede surgir en el caso de ajustes extranjeros iniciados por los contribuyentes de buena fe, es decir, ajustes iniciados por los contribuyentes permitidos por las leyes nacionales de un país parte del convenio que permiten a un contribuyente, en circunstancias apropiadas, modificar una declaración de impuestos presentada previamente para ajustar (i) el precio de una transacción entre empresas asociadas, o (ii) las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente, con el fin de informar de un resultado que, a juicio del contribuyente, esté de conformidad con el principio de plena competencia. A esos efectos, un ajuste extranjero iniciado por el contribuyente debe considerarse de buena fe cuando refleje el esfuerzo de buena fe del contribuyente por informar correctamente de las rentas gravables de una transacción controlada o de las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente y cuando el contribuyente haya cumplido de otro modo oportuna y adecuadamente con todas sus obligaciones relacionadas con esas rentas o utilidades gravables en virtud de las leyes fiscales de los dos Estados Contratantes.*
10. *La orientación del MAP publicada por los países debería proporcionar orientación sobre la consideración de intereses y sanciones en el procedimiento de acuerdo mutuo.*
11. *Las orientaciones publicadas por los países sobre los MAP deberían proporcionar orientación sobre los MAP multilaterales y los acuerdos anticipados de precios (APA).*

Capítulo 5

Arbitraje del MAP

5.1 Introducción

1. El capítulo anterior, en el que se describió el procedimiento de acuerdo mutuo (MAP), no aborda las disposiciones del párrafo 5 del Artículo 25 (Alternativa B) del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas y del Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que prevén el arbitraje obligatorio¹ de los temas derivados de una solicitud de MAP presentada en virtud del Artículo 25(1), que las autoridades competentes no sean capaces de solucionar en un plazo determinado.

2. Este capítulo examina el uso del arbitraje como parte del MAP. Primero el capítulo explica cómo funciona el arbitraje del MAP en la práctica, después examina las diferentes posiciones que se han presentado con respecto a su uso, y finalmente, establece algunas consideraciones de diseño para los países que deseen tomar esta alternativa.

5.2 Base Jurídica

5.2.1 *Concepto del arbitraje del MAP*

3. Aunque en términos generales el MAP ha tenido éxito en la resolución de la mayoría de los casos que se presentan en los países con un programa activo de MAP,² algunos países han decidido incluir un mecanismo de arbitraje obligatorio en el proceso del MAP.

4. Esto se hace a través de la adopción de disposiciones en los convenios que permiten que los temas que impiden la resolución de casos de MAP dentro de determinado tiempo, sean sometidos a la decisión de una o más personas independientes, decisión que ambos países están

1 Este capítulo no aborda las disposiciones de arbitraje no obligatorio que se incluyeron en algunos convenios tributarios bilaterales más antiguos y que permitían el uso del arbitraje caso por caso, si ambas autoridades competentes estaban de acuerdo en hacerlo. No existe ningún caso reportado en el que se haya utilizado el arbitraje de conformidad con esas disposiciones.

2 Véase el Capítulo 4, párrafo 164.

obligados a seguir. A este proceso se le denomina “arbitraje del MAP” a lo largo de este capítulo.

5. Es importante tener en cuenta que el arbitraje del MAP es fundamentalmente diferente del arbitraje comercial. Si bien el arbitraje comercial es un mecanismo alternativo para la resolución de controversias mediante el cual las partes independientes pueden resolver las controversias empresariales, el arbitraje del MAP es simplemente una extensión del proceso del MAP descrito en el capítulo anterior y sólo puede utilizarse cuando una o más cuestiones que surjan en un caso de MAP no puedan ser resueltas por las autoridades competentes dentro de un plazo establecido (generalmente dos o tres años).

6. Además, a diferencia de un laudo arbitral en el arbitraje comercial, que requiere que se dicte su ejecución a través de un sistema judicial, el arbitraje del MAP da lugar a una decisión que debe ser implementada por las propias autoridades competentes. De hecho, incluso se puede dar a las autoridades competentes la facultad discrecional de llegar a un acuerdo distinto de la decisión resultante del arbitraje.³

7. Por último, ya sea iniciado por el contribuyente o por las autoridades competentes (dependiendo de la disposición del convenio tributario), el arbitraje da lugar a un procedimiento Estado-Estado y generalmente no involucra directamente al contribuyente, contrario al caso del arbitraje de inversiones.

8. Una de las principales razones por las que se incluye el arbitraje del MAP en algunos convenios tributarios es alentar a las autoridades competentes para que resuelvan los casos a través de negociaciones del MAP, evitando así la necesidad de un arbitraje.⁴

3 Como se establece en el párrafo 5 del Artículo 25 (Alternativa B) del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. Esa posibilidad también está permitida en la redacción alternativa del párrafo 5 del Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE que figura en el párrafo 84 del Comentario sobre ese Artículo.

4 Párrafo 18 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, citando el párrafo 64 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Véase también Hugh J. Ault y Jacques Sasseville, “2008 OECD Model: The New Arbitration Provision”, IBFD, *Bulletin for International Taxation*, 2009 (Volumen 63), No. 5.

5.2.2 *Arbitraje del MAP bajo el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas*

9. Como se ha señalado, el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas contiene dos versiones alternativas. La Alternativa A sólo prevé el MAP que se describió en el Capítulo 4. No obstante, la Alternativa B incluye un párrafo 5 adicional según el cual las cuestiones que no se han resuelto por medio del MAP podrán someterse a arbitraje.

10. De conformidad con el párrafo 5, cuando las autoridades competentes de los dos Estados contratantes del convenio no puedan llegar a un acuerdo mutuo en un plazo de tres años a partir de la presentación de una solicitud de MAP bajo las premisas del párrafo 1 del Artículo 25, las cuestiones no resueltas del caso podrán someterse a arbitraje a petición de cualquiera de las autoridades competentes⁵ (una vez que se haya iniciado el arbitraje, el contribuyente involucrado en el caso de MAP debe ser notificado).

11. Sin embargo, las cuestiones que han sido decididas por una corte o tribunal en cualquiera de los dos Estados no pueden someterse a arbitraje.

12. El párrafo 5 también establece que las autoridades competentes podrán acordar una decisión diferente en un plazo de seis meses a partir de la decisión arbitral. A menos que lleguen a dicho acuerdo dentro del plazo estipulado, la decisión de arbitraje es vinculante para ambas autoridades competentes y debe aplicarse independientemente de los plazos de tiempo nacionales, a menos que el acuerdo mutuo propuesto que implementa la decisión de arbitraje no sea aceptado por una persona directamente afectada por el caso de MAP.

13. De conformidad con el párrafo 5, las autoridades competentes tienen la facultad discrecional de determinar los aspectos procedimentales del arbitraje del MAP. El Comentario sobre el Artículo 25 proporciona orientación adicional sobre este tema, incluyendo el uso de un “ejemplo de acuerdo mutuo” que los países pueden utilizar para aplicar

5 Sin embargo, el párrafo 17 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas incluye una redacción alternativa para el párrafo 5 del Artículo 25, según el cual la solicitud de arbitraje es presentada por el contribuyente y no por una de las autoridades competentes.

el arbitraje del MAP. Este “ejemplo de acuerdo mutuo” propone normas detalladas en lo que respecta al tipo de procedimiento de arbitraje, la selección de árbitros, la independencia requerida de los árbitros, la transparencia del proceso, el pago de la remuneración de los árbitros y otros costos, las normas procesales y probatorias que deben seguirse, el intercambio de información y los requisitos de confidencialidad conexos, así como la implementación de la decisión arbitral.

14. El Comentario también proporciona orientación adicional sobre la relación entre el proceso de arbitraje y los recursos nacionales.⁶ Dado que las cuestiones que ya han sido decididas por una corte o tribunal en cualquiera de los dos países no pueden ser sometidas a arbitraje, el contribuyente puede tener que suspender los recursos de la legislación nacional con el fin de resolver su caso mediante arbitraje. La mayoría de los países no permiten acudir de forma paralela al arbitraje y a los recursos de la legislación nacional.

15. Por lo tanto, los países pueden requerir que si un contribuyente ha iniciado recursos nacionales pero un tribunal aún no ha adoptado una decisión, los recursos nacionales se suspendan hasta que se haya completado el arbitraje, a fin de evitar una terminación abrupta del procedimiento de arbitraje tras la adopción de la decisión de la corte o tribunal. En algunos países, puede ser posible exigir al contribuyente que renuncie a su derecho a los recursos de la legislación nacional, pero esto plantearía dificultades constitucionales u otras dificultades jurídicas en otros países.

16. En el caso de los países en los que las autoridades competentes pueden desviarse de una decisión judicial definitiva, no es necesaria la parte del párrafo 5 que impide el arbitraje del MAP cuando las cuestiones derivadas de un caso de MAP ya han sido resueltas por un órgano jurisdiccional.⁷

6 En el marco del arbitraje del MAP, la decisión de los árbitros se aplica mediante la celebración de un acuerdo mutuo, lo que significa que las explicaciones proporcionadas en la sección 4.4.2.7 del Capítulo 4, relativas a la relación entre el procedimiento de acuerdo mutuo y la legislación nacional, también son relevantes.

7 Párrafo 7 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.

5.2.3 Arbitraje del MAP bajo el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y la MLI

17. El párrafo 5 del Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE es en gran medida similar al párrafo 5 del Artículo 25 (Alternativa B) del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

18. Sin embargo, hay algunas diferencias significativas. En primer lugar, el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE no contiene disposiciones alternativas y simplemente prevé la inclusión de disposiciones sobre arbitraje. En segundo lugar, el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE permite el arbitraje cuando un caso MAP no se resuelve después de dos años (a partir de la fecha en que toda la información requerida por las autoridades competentes para abordar el caso se ha proporcionado a ambas autoridades competentes) en lugar de los tres años (desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante) contemplados por el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. En tercer lugar, el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE permite que la solicitud de arbitraje sea presentada por el contribuyente en lugar de por una de las autoridades competentes. En cuarto lugar, el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE no permite a las autoridades competentes apartarse de la decisión arbitral.⁸ El Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE incluye orientación sobre la conducción del proceso de arbitraje del MAP y una gran parte de esa orientación se cita en el Comentario correspondiente del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

19. Como se indicó en el Capítulo 1, los cambios relacionados con los convenios, propuestos por el proyecto BEPS, pueden implementarse bilateralmente o a través de 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* (MLI).⁹

20. La Parte VI del MLI contiene una opción para el arbitraje del MAP obligatorio y vinculante. Las reglas opcionales de la Parte VI son más detalladas que las disposiciones de arbitraje de los Modelos de las

8 Véase, sin embargo, el pie de página 3, que indica que esto es posible según la redacción alternativa incluida en el Comentario de la OCDE.

9 Capítulo. 1, pie de página 24.

Naciones Unidas y de la OCDE: estas reglas tratan expresamente del acceso al arbitraje, solicitudes de información y plazos, el nombramiento de árbitros y los costos, el modo de conducción del arbitraje, la independencia, la transparencia y la confidencialidad.¹⁰

5.3 Diferentes puntos de vista sobre la idoneidad del arbitraje

21. Los países tienen diferentes puntos de vista sobre la necesidad de arbitraje en el contexto del MAP. Estas opiniones reflejan en parte su propio entorno económico, social y jurídico y en parte reflejan su experiencia con los mecanismos existentes de resolución de controversias en los acuerdos tributarios o de otra índole. Las opiniones de los países, que pueden evolucionar con el tiempo, también se ven influenciadas por su capacidad para participar en lo que a veces se percibe como un proceso complejo. En esta sección se exponen las opiniones que se han expresado sobre la necesidad y conveniencia del arbitraje en el contexto del MAP.

5.3.1 Las preocupaciones percibidas

22. Varias preocupaciones planteadas por los miembros del Comité Fiscal de las Naciones Unidas se han registrado en el Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.¹¹ Esto incluye preocupaciones sobre:¹²

10 También existen normas para el arbitraje en materia de convenios tributarios dentro de la Unión Europea. El *Convenio sobre la eliminación de la doble tributación en relación con el ajuste de las utilidades de las empresas asociadas* de la UE (véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:41990A0436&from=en>, consultado el 12 de marzo de 2021, con sus modificaciones posteriores) prevé el arbitraje. En 2017 también se adoptó en la UE una Directiva para regular la resolución de controversias transfronterizas a través de instrumentos como el Convenio de Arbitraje y los convenios tributarios (véase la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, del 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de controversias fiscales en la Unión Europea, disponible en <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>, consultado el 12 de marzo de 2021).

11 Párrafo 4 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

12 Véase también: Naciones Unidas (2015), *Secretariat Paper on Alternative*

- Posibles impedimentos relacionados con la soberanía y constitucionalidad,
- Costos y falta de recursos,
- Falta de experiencia y familiaridad con el MAP y con el arbitraje,
- Imparcialidad,
- Transparencia.

Posibles impedimentos relacionados con la soberanía y constitucionalidad

23. Algunos países pueden considerar que el arbitraje en las controversias sobre convenios tributarios afecta a su soberanía. Algunos países también pueden considerar que su Constitución impide la inclusión de disposiciones de arbitraje en un convenio tributario, mientras que otros países pueden considerar que la inclusión del arbitraje, aunque constitucional, puede crear otras obligaciones constitucionales, como tener que proveer tales recursos para los casos nacionales. Otros países que no tienen las preocupaciones mencionadas pueden plantear la cuestión de la transferencia del poder de adopción de decisiones del Estado a los miembros de un panel arbitral. Si bien la importancia de esas preocupaciones depende realmente de las normas y principios constitucionales específicos de cada país, otros países pueden, sin embargo, tomar la posición de que las preocupaciones jurídicas y constitucionales generalmente no deberían surgir con el arbitraje del MAP, ya que la soberanía se cede legalmente en la medida en la que lo establezca el convenio tributario y el mecanismo de resolución de controversias en un convenio simplemente hace cumplir tales disposiciones. Al hacerlo, estos países también pueden confiar en su experiencia con el arbitraje y la resolución obligatoria de controversias en convenios en otras esferas, como el comercio y la inversión, para argumentar que, en general, no deberían surgir problemas de soberanía.

Costos y falta de recursos

24. Algunos países pueden tener preocupaciones en cuanto a los costos del arbitraje. El arbitraje implica necesariamente costos en términos

Dispute Resolution in Taxation, E/C.18/2015/CRP.8, disponible en: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf, consultado el 12 de marzo de 2021.

de honorarios para los árbitros y puede implicar costos de las instalaciones y honorarios adicionales para el abogado o la representación. Además, los países en desarrollo pueden tener preocupaciones sobre que esos honorarios podrían tener que pagarse en una moneda extranjera en una escala que no sea proporcional a los recursos de que disponen. También puede haber preocupaciones en los países en desarrollo relacionadas con el hecho de que necesiten contratar a expertos externos para que les ayuden en un proceso de arbitraje del MAP, aunque los casos anteriores de arbitraje del MAP sugieren que esto no sería necesario. Por otra parte, otros países pueden creer que los costos asociados con el arbitraje pueden ser menores de lo esperado, debido al número limitado de casos que pueden ir a arbitraje y a la capacidad de estructurar un proceso de arbitraje eficiente y poner un tope a la compensación de los árbitros (por ejemplo, como a veces se hace con el arbitraje de la última mejor oferta).

Falta de experiencia y familiaridad con el MAP y con el arbitraje

25. Varios países en desarrollo también pueden estar preocupados por lo que perciben como su falta de experiencia en el arbitraje en comparación con los países desarrollados. Esto puede ejercer una presión indebida sobre las autoridades competentes de los países en desarrollo. Sin embargo, algunos comentaristas han afirmado que las decisiones imparciales de los árbitros de todos los orígenes, incluidos los de los países en desarrollo, pueden ayudar a superar la falta de experiencia de los países en desarrollo.

26. Algunos países en desarrollo tal vez no descarten recurrir eventualmente al arbitraje del MAP, pero pueden considerar que aún no están preparados para ese mecanismo, especialmente dada la experiencia negativa de algunos países en desarrollo con la aplicación de las disposiciones de arbitraje a las medidas fiscales de los acuerdos bilaterales de inversión. También se ha observado que, en el entorno actual, la mayoría de los casos de arbitraje del MAP en los que participarían los países en desarrollo, se centrarían en los impuestos recaudados por esos países y no en los impuestos recaudados por los países desarrollados.

Imparcialidad

27. Algunos países creen que el arbitraje también puede dar lugar a preocupaciones de imparcialidad. Consideran que, al día de hoy, sólo hay un pequeño grupo de posibles árbitros que pueden ocuparse de

complejas cuestiones fiscales internacionales y de precios de transferencia y la mayoría de ellos proceden del mundo desarrollado. Aunque este grupo puede incluir académicos y personas que no tienen afiliación con gobiernos o empresas, estos países afirman que su proceso de pensamiento y comprensión de la tributación internacional pueden estar en sintonía con el mundo desarrollado y podrían no estar familiarizados con las preocupaciones de los países en desarrollo. También preocupa que pocos árbitros potenciales dominen los idiomas oficiales de algunos países en desarrollo, lo que podría dificultar que esos árbitros comprendan plenamente la posición de las autoridades competentes de esos países.

Transparencia

28. Algunos países pueden considerar que el arbitraje del MAP también puede plantear problemas de transparencia, aunque tales preocupaciones parecen ser aplicables a todos los casos de MAP, independientemente de que se trate o no de arbitraje. Al igual que otras partes del proceso del MAP, los procedimientos de arbitraje del MAP generalmente se consideran confidenciales y las opiniones no se publican. Además, en el arbitraje vinculante obligatorio de los convenios tributarios, las decisiones se consideran vinculantes para las autoridades competentes (aunque no tengan un valor como precedente para otros casos).

5.3.2. Los beneficios percibidos

29. Los posibles beneficios del arbitraje que se plantearon durante las discusiones del Comité Fiscal de las Naciones Unidas se han registrado en el Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.¹³ Estos incluyen:

- Garantiza la resolución de casos de MAP,
- Efecto profiláctico,
- Mayor certeza,
- Reduce la dependencia en los recursos nacionales unilaterales.

Garantiza la resolución de casos de MAP

30. El arbitraje es el enfoque preferido de algunos países a los que

13 Párrafo 5 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

les preocupa que no haya garantías de que el MAP resolverá todas las controversias y lo hará de manera oportuna. Estos países pueden considerar que incluir el arbitraje en sus convenios tributarios para mejorar el proceso del MAP, sería un paso hacia adelante para garantizar al contribuyente la eliminación de la doble tributación y de la tributación que no se encuentre de conformidad con el convenio. Aunque es posible que sólo haya unos pocos casos que queden sin resolver del MAP entre los países interesados, esos países hacen hincapié en la importancia de resolver las cuestiones del MAP también en esos casos.

Efecto profiláctico

31. Se ha argumentado que el beneficio más significativo percibido por algunos países, al añadir el arbitraje al proceso del MAP, es el “efecto profiláctico”. Dado que el propósito del arbitraje no es sustituir el MAP por una evaluación independiente del caso mediante un arbitraje, sino complementar el proceso actual del MAP en los pocos casos en que las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo sobre una resolución de manera oportuna, se ha expresado la opinión de que la inclusión del arbitraje alentaría la conclusión de más casos de manera eficiente. En la práctica, ésta ha sido la experiencia bajo el convenio tributario Canadá - Estados Unidos, que ha incluido el arbitraje vinculante obligatorio desde el 2010. Por otra parte, podría considerarse que el riesgo del arbitraje ejerce presión sobre las autoridades competentes de los países en desarrollo para que acepten ciertas soluciones controversiales, especialmente las que carecen de experiencia con el MAP.

Mayor certeza

32. Los países también pueden considerar que el arbitraje en el contexto del MAP puede proporcionar mayor certeza a los contribuyentes. Toda vez que el MAP puede no garantizar una resolución, agregar arbitraje al proceso del MAP puede aumentar la certeza que un contribuyente espera con respecto a la conclusión del MAP y la eventual resolución de casos de doble tributación y de tributación que no se encuentre de acuerdo con el convenio. Estos países también pueden creer que esto ayudará a fomentar la inversión transfronteriza. También se ha sugerido que la adición de arbitraje a un convenio tributario puede facilitar que un país desarrollado acepte la adición de disposiciones controversiales sobre las reglas de asignación de un convenio tributario, especialmente cuando la aplicación práctica de esas disposiciones pueda crear incertidumbre.

Reduce la dependencia en recursos nacionales unilaterales

33. Algunos países también pueden considerar que el arbitraje ayuda a reforzar la confianza de los contribuyentes en el MAP, reduciendo así la dependencia en recursos nacionales unilaterales que a veces son inadecuados. La alternativa de que el contribuyente lleve el caso a los tribunales puede no ser la mejor solución para la administración tributaria, ya que podría ser más rentable para la administración tributaria optar por el arbitraje en lugar de procesos judiciales prolongados. Por otra parte, algunos países pueden considerar que es más probable que los procedimientos judiciales garanticen una aplicación e interpretación jurídica más transparentes y técnicamente sólidas de los convenios y de la legislación nacional.

5.4 Directrices de procedimiento para la aplicación del arbitraje para los países que optan por éste

5.4.1 Descripción general

34. En general, en el caso de los países que optan por el arbitraje, las autoridades competentes son libres de elaborar normas de procedimiento en lo que respecta a la conducción de los procedimientos derivados de las disposiciones sobre arbitraje del convenio. Tal y como se prevé en los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, así como en la MLI, las autoridades competentes suelen celebrar (y necesitan hacerlo para aplicar el arbitraje en la práctica) un acuerdo de autoridad competente en relación con esos procedimientos.¹⁴ Sin embargo, dado que las normas de procedimiento no sólo afectan la eficacia de las disposiciones relevantes de los convenios, sino que también desempeñan un papel fundamental en el alivio de las preocupaciones sobre el arbitraje que se describen anteriormente, un país debe prestar especial atención a las normas procesales aplicables con respecto a cada uno de sus convenios que permiten el arbitraje.

35. Aunque la necesidad de flexibilidad explica las variaciones de las disposiciones de los convenios relacionadas con el arbitraje, un país debería tratar de asegurarse de que las reglas que rigen el arbitraje en sus diferentes convenios sean claras, sean adecuadas para todos los

14 Utilizando, cuando sea apropiado, las disposiciones del ejemplo de acuerdo mutuo incluido en el Anexo del Comentario sobre el Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE.

casos en los que el arbitraje pueda ser utilizado y sean bastante consistentes con el fin de facilitar la comprensión de estas reglas por parte de los contribuyentes y facilitar la capacitación de los funcionarios fiscales involucrados en el proceso del MAP.

5.4.2 Inicio del arbitraje

36. Como ya se ha mencionado, el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas dispone que la solicitud de arbitraje puede ser presentada por la autoridad competente de uno de los Estados contratantes, pero el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y la MLI permiten al contribuyente presentar la solicitud directamente. Sin embargo, debido a los costos involucrados, cuando el arbitraje es activado por una autoridad competente, ambas autoridades competentes pueden desear solicitar el consentimiento del contribuyente antes de involucrarse en el arbitraje, con el fin de evitar destinar recursos al arbitraje de asuntos en situaciones en las que es probable que el contribuyente rechace el acuerdo mutuo que aplicaría la decisión arbitral sobre estas cuestiones.

37. El acuerdo de autoridad competente al que se hace referencia en el párrafo 34 anterior, debería incluir determinadas normas relativas a la solicitud de arbitraje. Idealmente, la solicitud para iniciar un proceso de arbitraje debería hacerse por escrito y debería contener toda la información necesaria para identificar claramente el caso. Cuando el arbitraje pueda ser iniciado por una autoridad competente, la autoridad competente que desee iniciarlo debería notificar a la otra autoridad competente y a la persona que haya presentado el caso de MAP. Cuando sea el contribuyente el que pueda iniciar el arbitraje, la autoridad competente que reciba la solicitud de arbitraje del contribuyente debería, en un plazo determinado, compartir dicha solicitud con la otra autoridad competente a fin de iniciar formalmente el proceso.

38. Cuando existan restricciones en cuanto a los casos que pueden someterse a arbitraje, como cuando el arbitraje se limita a ciertas cuestiones o cuando las cuestiones que han sido decididas por una corte o tribunal están excluidas del arbitraje, se puede pedir al contribuyente que presente una declaración en la que se indique que el caso de MAP encuadra en las categorías aceptadas.

39. Cuando se permite al contribuyente presentar la solicitud de arbitraje,¹⁵ parecería posible presentar esa solicitud a cualquiera de las

15 Véanse el párrafo 18 y el pie de página 5.

autoridades competentes, aunque los países pueden requerir que la solicitud se presente a la autoridad competente del Estado al que se presentó inicialmente el caso de MAP, de conformidad con el Artículo 25(1). Ese requisito debería enunciarse claramente en el convenio aplicable o en el acuerdo por el que se establezca el proceso de arbitraje.

40. En virtud de la MLI, así como de los ejemplos de acuerdos mutuos de las Naciones Unidas y de la OCDE, si la información requerida por cualquiera de las autoridades competentes, de conformidad con sus procedimientos de MAP publicados, no ha sido proporcionada oportunamente por el contribuyente, esto retrasa el momento de inicio del período de dos o tres años durante el cual el caso no es apto para el arbitraje.

5.4.3 Términos de referencia

41. La expresión “términos de referencia” se refiere a las cuestiones que debe decidir el panel arbitral en un caso concreto sometido a arbitraje. Aunque las disposiciones sobre arbitraje de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE son omisos respecto de los términos de referencia, puede ser importante incluirlos en un acuerdo de autoridad competente. Según el ejemplo de acuerdo mutuo de las Naciones Unidas, las autoridades competentes deben decidir los términos de referencia del arbitraje en un plazo de tres meses a partir de la recepción de la solicitud de arbitraje por la segunda autoridad competente. El Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sugiere un plazo más corto de 60 días.

42. Los términos de referencia determinan la base jurisdiccional de un caso particular que está sujeto a arbitraje. Cuando las autoridades competentes hacen la solicitud de arbitraje, podrían determinar si deben restringir el proceso a determinados temas. Sin embargo, cuando el contribuyente hace la solicitud, las principales cuestiones tratadas en la solicitud deberían estar cubiertas idealmente en los términos de referencia.

43. No obstante, lo ideal sería que las normas para determinar las cuestiones que han de ser objeto de arbitraje se reflejaran en el convenio o en un documento complementario a fin de evitar un estancamiento entre las autoridades competentes a este respecto.

44. En caso de que no se comuniquen los términos de referencia de una manera oportuna se podrán establecer normas separadas. Si los

términos de referencia no han sido acordados por las autoridades competentes y comunicados a la persona que ha presentado el caso en un plazo de tres meses, el acuerdo de la autoridad competente podrá permitir que cada autoridad competente, en el plazo de un mes adicional, comunique por escrito una lista de las cuestiones que deban resolverse mediante arbitraje, que se constituirían entonces como los términos de referencia provisionales. En el plazo de un mes a partir de la fecha en que se hayan nombrado todos los árbitros, estos árbitros podrán comunicar a las autoridades competentes y a la persona que haya presentado el caso, una versión revisada de los términos de referencia provisionales. En el plazo de otro mes, también podrá ofrecerse a las autoridades competentes la posibilidad de acordar diferentes términos de referencia y de comunicarlos por escrito a los árbitros y a la persona que haya presentado el caso.

5.4.4 Elección del panel arbitral

45. Los países deben seleccionar cuidadosamente a los miembros del panel arbitral. Es de suma importancia que estos miembros sean seleccionados con base en su experiencia y cualificaciones, así como en su independencia e imparcialidad.

46. Las normas aplicables a la selección del panel arbitral podrán incluirse en las disposiciones sobre arbitraje del convenio o en el acuerdo de autoridad competente. Los países cuentan con varias opciones en lo que respecta al diseño de dichas normas.

47. El ejemplo de acuerdo mutuo de las Naciones Unidas sugiere un panel de tres miembros. Establece que cada autoridad competente nombrará un árbitro en un plazo de tres meses a partir de la notificación de los términos de referencia al contribuyente (o, cuando los términos de referencia no se hayan finalizado, en un plazo de cuatro meses a partir del momento en que una autoridad competente reciba la notificación de la solicitud de arbitraje presentada por la otra autoridad competente). Dentro de los dos meses siguientes al último nombramiento, los dos árbitros designados nombrarán al tercer árbitro, que actuará como Presidente del panel. Un enfoque similar se sigue en el ejemplo de acuerdo mutuo de la OCDE.

48. Sin embargo, los dos modelos difieren en cuanto a lo que sucede cuando no se nombran árbitros como se ha indicado anteriormente. El Comentario del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas

dispone que, si no se hace un nombramiento dentro del plazo prescrito, el Presidente del Comité Fiscal de las Naciones Unidas hará el nombramiento dentro de los 10 días siguientes a la solicitud de ese nombramiento por cualquiera de las autoridades competentes. Si el Presidente es nacional de alguno de los Estados involucrados, el miembro más antiguo del Comité y que no sea nacional de esos Estados, hará el nombramiento. El Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE otorga esa facultad de nombramiento, en caso de ausencia de opciones, al funcionario de más alto rango del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE que no sea nacional de ninguno de los Estados involucrados. Las disposiciones de arbitraje de la MLI siguen el enfoque propuesto en el Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

49. Los países son libres de apartarse de estas reglas propuestas y crear paneles arbitrales personalizados. Por ejemplo, los países podrían preferir tener un solo árbitro o un panel de cinco miembros. No obstante, se insta a los países a que prevean paneles compuestos por un número impar de miembros para evitar tener decisiones sin una clara mayoría. Los países tal vez deseen también contar con normas diferentes para abordar los casos en que no se haya nombrado uno o más árbitros (por ejemplo, cuando un país desee seguir el enfoque sugerido en el Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, mientras que el otro prefiere el enfoque propuesto en el Comentario del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas).

50. Los países también pueden considerar otros enfoques basados en sus propios objetivos de política al elaborar esas normas. Por ejemplo, el párrafo 15 del Anexo del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas considera la creación por parte del Comité Fiscal de las Naciones Unidas, de una lista de posibles árbitros idóneos.¹⁶ En consecuencia, los países pueden acordar una lista de posibles árbitros de los que se pueden elegir árbitros para cada caso de arbitraje derivado de su convenio tributario.

51. También podrán adoptarse normas específicas con respecto a

16 Del forma similar, el enfoque adoptado bajo el Convenio de Arbitraje de la UE y la Directiva de la UE sobre resolución de controversias (véase el pie de página 10) implica el mantenimiento de un panel de “personas independientes”, así como normas detalladas relativas a la elección del Presidente.

la sustitución de árbitros. Dicho proceso puede iniciarse en casos de incapacidad, descalificación o renuncia. Sin embargo, a fin de evitar demoras indebidas, los países pueden considerar la posibilidad de permitir la sustitución únicamente de los árbitros que se haya constatado que se han visto comprometidos, manteniendo el resto del panel. Idealmente, la sustitución de los árbitros debería ser realizada por los miembros restantes del panel por decisión unánime. La sustitución de los árbitros también puede dar lugar a la prórroga de los plazos prescritos para la conclusión del proceso en la disposición del convenio o en el acuerdo sobre la autoridad competente.

52. Cada árbitro debe estar calificado para servir en tal posición. Las disposiciones sobre arbitraje del convenio o el acuerdo de autoridad competente pueden estipular que los árbitros deben ser personas con competencia reconocida en el ámbito del derecho fiscal internacional, en las que se pueda confiar para ejercer un juicio independiente al decidir controversias sobre convenios tributarios. Los países también pueden considerar la posibilidad de seleccionar múltiples árbitros potenciales y acordar una lista de árbitros que puedan ser llamados con respecto a cada convenio.

53. Cada árbitro debe ser independiente. El ejemplo de acuerdo mutuo de las Naciones Unidas sugiere que cualquier persona, incluidos los funcionarios gubernamentales de cualquiera de los Estados involucrados, puede ser árbitro a menos que la persona haya participado previamente en el caso sometido a arbitraje. El Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE incluye una disposición similar. Sin embargo, el Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas también sugiere que el árbitro debe presentar una declaración por escrito de su independencia e imparcialidad.

54. La MLI dispone que cada árbitro debe ser imparcial e independiente con respecto a las autoridades fiscales, las autoridades competentes y el ministerio de finanzas de cada Estado, y todas las personas afectadas por el caso en el momento del nombramiento de ese árbitro. Además, dispone que el árbitro debe mantener esa condición durante todo el proceso de arbitraje y durante un tiempo razonable posterior.

55. Los países pueden tener en cuenta estas opciones y acordar normas sobre la independencia y transparencia en lo que respecta a los árbitros. Los países podrán considerar la posibilidad de utilizar el siguiente formato para la declaración escrita a que hace se refiere el párrafo 53 anterior:

Recuadro 1: Ejemplo de una declaración por parte de un árbitro

Según mi leal saber y entender, no existe ninguna razón que me impida participar en el panel de arbitraje constituido por [] con respecto a una controversia entre [] y [], por virtud de un conflicto de intereses derivado de cualquier relación anterior con cualquiera de las partes o jurisdicciones involucradas.

Mantendré la confidencialidad de toda la información de la que obtenga conocimiento como resultado de mi participación en este procedimiento, así como el contenido de cualquier decisión adoptada por el Panel. Juzgaré de forma justa entre las partes, de acuerdo con la ley aplicable, y no aceptaré ninguna instrucción o compensación con respecto al procedimiento de ninguna fuente, excepto según lo permita la ley y las Reglas hechas de conformidad con la misma. Tampoco permitiré ninguna discusión *ex parte* con cualquiera de las partes en relación con el asunto particular y todas las preguntas que formule a las autoridades competentes se harán por escrito con copias compartidas simultáneamente con las demás partes.

Se adjunta una declaración de (a) mis relaciones profesionales, comerciales y de otro tipo, pasadas y presentes (si las hubiera) con las partes y (b) cualquier otra circunstancia que pueda causar que mi fiabilidad para un juicio independiente sea cuestionada por alguna de las partes. Reconozco que, al firmar esta declaración, asumo la obligación continua de notificar sin demora a ambas partes sobre cualquier relación o circunstancia que surja posteriormente durante este procedimiento.

Fuente: Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI), “Normas de Conciliación”, en ICSID Convention, Regulations and Rules,¹⁷ Norma 6(2), pág. 88.

56. Cualquiera de las autoridades competentes podrá proponer la descalificación de un árbitro si no se respetan las normas de

17 Disponible en <https://icsid.worldbank.org/sites/default/files/documents/ICSID%20Convention%20English.pdf#search=icsid%20convention>, consultado el 12 de marzo de 2021.

independencia y transparencia antes mencionadas. Si dicha descalificación es propuesta por una autoridad competente, después de dar al miembro impugnado la oportunidad de ser oído, los demás miembros del panel deberán decidir el asunto de forma unánime (en el caso de paneles de tres miembros) o por mayoría de votos (en el caso de paneles más grandes). Si el árbitro es descalificado, deberá activarse el procedimiento correspondiente para la sustitución de un árbitro.

57. Todas las comunicaciones oficiales entre los miembros del panel y entre éste y las autoridades competentes o el contribuyente, serán confidenciales. Por ejemplo, las autoridades competentes deben tener en cuenta los requisitos de confidencialidad al divulgar información relativa a la identidad de los contribuyentes implicados con el fin de permitir que los posibles árbitros y las organizaciones a las que pertenecen identifiquen cualquier posible conflicto de intereses. Un posible enfoque sería obtener el consentimiento del contribuyente para divulgar dicha información con el propósito limitado de seleccionar al panel de arbitraje.

5.4.5 El proceso de arbitraje

58. Los países que opten por el arbitraje también deberían prever el tipo de proceso de arbitraje que se seguirá, ya sea en las disposiciones sobre arbitraje del convenio tributario o en el acuerdo de autoridad competente. El arbitraje puede hacerse de diferentes maneras, como el arbitraje de “opinión independiente”, donde se pide a los árbitros que presenten una decisión razonada que incluya sus conclusiones con respecto a los hechos, las pruebas y los argumentos legales, y el arbitraje de “última mejor oferta” o “béisbol” donde cada autoridad competente presenta su solución más razonable del caso y se le pide al panel arbitral que decida cuál de estas soluciones propuestas prevalecerá en función de sus opiniones sobre los hechos y argumentos presentados por cada autoridad competente.

59. El ejemplo de acuerdo mutuo incluido en el Comentario sobre el Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE respalda el uso del enfoque del arbitraje de la última mejor oferta (o de béisbol). Con arreglo a ese criterio, cada autoridad competente debe presentar su propuesta de resolución en un plazo de dos meses a partir del nombramiento de todos los árbitros y el panel arbitral debe dictar una decisión dentro de los tres meses siguientes.¹⁸

18 Artículo 6 del ejemplo de acuerdo mutuo incluido en el Anexo del

60. La MLI ofrece a las jurisdicciones la opción de elegir uno de estos dos enfoques para todos los casos o decidir sobre un enfoque predeterminado, con la posibilidad de utilizar otro enfoque si ambas autoridades competentes están de acuerdo en hacerlo en un caso específico.

61. Pueden ser necesarias normas específicas en lo que respecta al enfoque de la “última mejor oferta”. Lo ideal sería que la resolución propuesta se limitara a establecer cantidades monetarias específicas o la tasa tributaria máxima aplicable, según el caso. Cuando también estén pendientes cuestiones sustantivas (por ejemplo, la determinación sobre si existe un establecimiento permanente), las autoridades competentes podrán dar propuestas de solución alternativas para cualquiera de los dos resultados. Las autoridades competentes también podrán facilitar documentos de posición justificativos a los que la otra autoridad competente pueda dar respuesta. Sin embargo, se puede establecer un límite de páginas para las soluciones propuestas, los documentos de posición y las respuestas para garantizar que este método funcione de manera eficiente y oportuna.¹⁹

62. También podrán establecerse normas específicas en lo que respecta al enfoque de opinión independiente. Esas normas podrían disponer que, por ejemplo, dentro de un plazo razonable acordado por ambos países, cada autoridad competente debería proporcionar al panel arbitral una descripción de los hechos y de las cuestiones no resueltas que han de decidirse, junto con la posición de la autoridad competente respecto de esas cuestiones y los argumentos en apoyo de esa posición. Las autoridades competentes también pueden impedir que el panel examine argumentos que no se le presentaron.

63. Cuando una autoridad competente no presente una propuesta de resolución o un documento de posición, la decisión arbitral seguiría la

Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

19 Ejemplos de tales límites de páginas se encuentran en los párrafos 9(a) y 9(d) del *Memorandum of Understanding Between the Competent Authorities of Canada and the United States of America* con respecto a la aplicación del procedimiento de arbitraje del convenio tributario Entre Canadá y los Estados Unidos de América (disponible en <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/memorandum-understanding-between-competent-authorities-canada-united-states-america.html>, consultado el 12 de marzo de 2021).

propuesta de la otra parte. Los países también pueden prescribir límites de tiempo estrictos dentro de los cuales debe completarse cada etapa de este proceso.

64. Obviamente, los países deben sopesar los pros y contras de cada enfoque antes de elegir el proceso de arbitraje aplicable. Sin embargo, en este momento, no hay suficiente experiencia con el arbitraje del MAP para identificar beneficios y desventajas claras de cada enfoque con respecto a temas como los costos, la duración y la creación de precedentes. Dadas las diferencias fundamentales entre el arbitraje del MAP y el arbitraje de contratos comerciales o convenios de inversión o comercio (que a menudo implican costos muy altos), la experiencia con estas últimas formas de arbitraje no ofrece una orientación útil en cuanto al diseño del arbitraje del MAP. Dicha orientación puede ser desarrollada en el futuro como resultado de la experiencia adquirida por los países que adopten el arbitraje del MAP.

65. Los países también pueden prescribir normas relacionadas con la forma en que se conducen los procedimientos de arbitraje. Las disposiciones sobre arbitraje en los convenios o el acuerdo de autoridad competente pueden requerir que el panel arbitral se reúna dentro de un plazo razonable a partir de su creación y pueden requerir nuevas reuniones dentro de plazos específicos. También se podrá permitir que el panel arbitral utilice instalaciones de videoconferencia o teleconferencia para sus reuniones. Además, podrán establecerse normas relativas al idioma que deba utilizarse en dichos procedimientos.

66. Los países deben tener en cuenta los cronogramas si tienen la intención de que el arbitraje del MAP se lleve a cabo de una forma expedita. Ni el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas ni el de la OCDE prescriben un límite de tiempo general dentro del cual deba completarse todo el proceso de arbitraje. Sin embargo, los ejemplos de acuerdos mutuos que figuran en estos modelos establecen plazos específicos para diversas etapas de ese proceso. Así, el ejemplo de acuerdo mutuo de las Naciones Unidas dispone que, con arreglo al enfoque de última mejor oferta, el panel debe comunicar su decisión a ambas autoridades competentes en un plazo de tres meses contado a partir de la recepción de la última propuesta de esas autoridades competentes. Con arreglo al enfoque alterno de opinión independiente, el ejemplo de acuerdo mutuo de las Naciones Unidas dispone que la decisión debe comunicarse en un plazo de seis meses a partir de la fecha en

que el Presidente del panel notifique que se ha recibido la información necesaria.²⁰ Sin embargo, el ejemplo de acuerdo mutuo de la OCDE establece que la decisión debe comunicarse a ambas autoridades competentes dentro de los 60 días siguientes a la recepción por los árbitros de la última respuesta o, si no se ha entregado ninguna respuesta, dentro de los 150 días posteriores al nombramiento del Presidente del panel (según el enfoque de última mejor oferta) y dentro de los 365 días siguientes al nombramiento del Presidente (según el enfoque de opinión independiente). Los países pueden basarse en esa orientación y en las prácticas adoptadas por los países que ya se han ocupado de la cuestión de los plazos (por ejemplo, los límites de tiempo predeterminados y los recursos aplicables si esos límites no se respetan, se estipulan en la Directiva de la Unión Europea²¹ y con respecto a las disposiciones sobre arbitraje de algunos convenios de Estados Unidos).

67. Generalmente, los países deberían tener libertad para ponerse de acuerdo sobre el lugar en que se celebrarán las reuniones de arbitraje. Puede no ser necesario llevar a cabo reuniones presenciales bajo

20 El párrafo 11 del ejemplo de acuerdo mutuo de las Naciones Unidas también indica lo siguiente:

- Si en un plazo de dos meses a partir de la fecha en que se nombró al último árbitro, el Presidente, con el consentimiento de una de las autoridades competentes, notifica por escrito a la otra autoridad competente y a la persona que presentó el caso que no ha recibido toda la información necesaria para iniciar el examen del caso, entonces
- si el Presidente recibe la información necesaria en un plazo de dos meses a partir de la fecha en que se envió dicha notificación, la decisión arbitral deberá comunicarse a las autoridades competentes y a la persona que presentó el caso en un plazo de seis meses a partir de la fecha en que el Presidente recibió la información, y
- si el Presidente no ha recibido la información necesaria en un plazo de dos meses a partir de la fecha de envío de dicha notificación, deberá adoptarse una decisión sin tener en cuenta dicha información, aun cuando el Presidente la reciba posteriormente y la decisión deberá comunicarse a las autoridades competentes y a la persona que haya presentado el caso en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de envío de la notificación, a menos que las autoridades competentes acuerden otra cosa.

21 Véase el pie de página 10.

el enfoque de última mejor oferta. En el caso de las disposiciones sobre arbitraje incluidas en los convenios con países en desarrollo, la elección del lugar de la reunión debería tener en cuenta los costos que conlleva. El uso de tecnología como las videoconferencias puede proporcionar una alternativa rápida y rentable para la celebración de reuniones de arbitraje.

68. Los ejemplos de acuerdos mutuos de las Naciones Unidas y de la OCDE sugieren que la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso que dio lugar al arbitraje debería ser responsable de los arreglos logísticos para las reuniones del panel arbitral y de proporcionar el personal administrativo necesario para la realización del proceso de arbitraje. No obstante, si se presentan ante la autoridad competente de un país un número significativamente mayor de casos de MAP, los países pueden considerar una norma en virtud de la cual la responsabilidad de los arreglos logísticos se alternará entre las autoridades competentes.

69. Ni el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas ni el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE permiten de manera específica la participación de los contribuyentes en el proceso de arbitraje. Si bien el ejemplo de acuerdo mutuo de la OCDE permite la participación por escrito de la persona que solicita el proceso de arbitraje en la medida permitida en el MAP, y oralmente si lo permite el panel arbitral, la cuestión no se aborda en el Comentario del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas ni en la MLI.

70. Los países también podrán adoptar otras normas procesales o probatorias que consideren apropiadas. Por ejemplo, los países pueden acordar bilateralmente una lista de documentos que pueden ser aceptados como evidencia por el panel arbitral.

5.4.6 Confidencialidad

71. Dado que los procedimientos de arbitraje implican a terceros que reciben información, es importante garantizar la confidencialidad de la información del contribuyente y la imparcialidad e independencia del procedimiento. Los ejemplos de acuerdos mutuos de las Naciones Unidas y de la OCDE establecen que ambos países deben convenir en que los árbitros se considerarán representantes autorizados de la autoridad competente que los designó para los efectos de aplicar el Artículo 26 de esos Modelos, con respecto a la comunicación de información y la

confidencialidad de la información recibida. La MLI añade otro nivel de protección al aumentar el número de personas que deben estar sujetas a los requisitos de confidencialidad: establece que no sólo los árbitros, sino también su personal de apoyo (hasta tres miembros del personal por árbitro) constituirán representantes autorizados de las autoridades competentes. También requiere una declaración por escrito de cada árbitro y miembro del personal designado reconociendo expresamente estas obligaciones de confidencialidad y no divulgación.

72. De conformidad con estas sugerencias, los países deberían asegurarse de que los árbitros (y los posibles árbitros, como se indica en el párrafo 57 anterior) estén obligados por las disposiciones relevantes sobre confidencialidad del convenio tributario y de las leyes nacionales aplicables. Esto también debe hacerse con respecto a cualquier funcionario que participe en el proceso de arbitraje. Al hacerlo, los países deben exigir que los árbitros y los funcionarios destruyan toda la información confidencial recibida una vez que el proceso de arbitraje haya terminado.

73. Los países también deben adoptar normas para garantizar que todos los intercambios de información entre las autoridades competentes y el panel arbitral se realicen a través de canales seguros y cifrados, de modo que la información confidencial y sensible de los contribuyentes permanezca protegida.

5.4.7 Remuneración de los árbitros y otros costos

74. Los países deben tener en cuenta los costos involucrados en el proceso de arbitraje y establecer reglas para asignar estos costos. El proceso de arbitraje implica necesariamente costos en términos de honorarios para los árbitros y, dependiendo del tipo de arbitraje utilizado, costos para las reuniones.

75. El Comentario sobre el Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE incluye las siguientes directrices con respecto a estos costos:

- Cada autoridad competente asume los gastos, incluyendo los gastos de viaje, relacionados con su propia participación y la participación del árbitro designado por esa autoridad competente o que actúa en su nombre.
- Los costos relacionados con las reuniones del panel arbitral y el personal necesario para el proceso de arbitraje son sufragados

por la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso de MAP que dio lugar al arbitraje.²²

- Todos los demás costos, incluidos los relacionados con otros árbitros, son sufragados en partes iguales por los dos países.

76. La MLI se limita a establecer que la cuestión de los costos se resolverá de común acuerdo entre las autoridades competentes y, si no existe tal acuerdo, que cada parte se encargará de sus propios costos, mientras que los demás costos se repartirán equitativamente.

77. Las autoridades competentes también podrán acordar simplemente compartir todos los gastos, incluyendo la remuneración de los árbitros. Los países también pueden acordar un enfoque separado con respecto a la remuneración de los árbitros y pueden establecer honorarios específicos o adoptar una tabla de honorarios para ese fin.

78. El ejemplo de acuerdo mutuo de las Naciones Unidas ofrece sugerencias adicionales sobre la remuneración de los árbitros. Sugiere pagarles una tarifa por hora por un máximo de tres días de preparación, dos días de reunión (incluyendo las videoconferencias) y los días de viaje correspondientes. Los gastos razonables también deberán reembolsarse con arreglo a este enfoque.

79. Cuando existe una clara disparidad en la situación financiera de los dos países contratantes del convenio, puede ser apropiado que los países convengan en que el país más rico asumirá una mayor parte de los costos del proceso de arbitraje.

5.4.8 La decisión

80. Los países deben tener claro cómo se llegará a una decisión cuando haya más de un árbitro. Si bien una decisión por mayoría simple sería la regla lógica, podría haber casos en los que un número par de árbitros dicte la decisión (por ejemplo, cuando uno de los tres árbitros no sea capaz de dictar una decisión).

81. Los países también deberían aclarar los criterios que el panel arbitral debe aplicar para llegar a una decisión. El panel debe decidir las cuestiones sometidas a arbitraje de conformidad con las disposiciones aplicables del convenio tributario y a las leyes nacionales aplicables de los países involucrados. Los países también pueden permitir que el panel examine cualesquiera otras fuentes que las autoridades competentes

²² Si la solicitud se presenta a ambos países, los costos se repartirán equitativamente.

puedan identificar expresamente, o que puedan identificarse en el convenio aplicable o en los acuerdos bilaterales complementarios.

82. Los países deberían aclarar si las decisiones de arbitraje deben publicarse o no. El ejemplo de acuerdo mutuo de las Naciones Unidas no se refiere a la posibilidad de publicar las decisiones arbitrales porque adopta el enfoque de última mejor oferta. Sin embargo, sigue el enfoque adoptado en el Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE si se elige el enfoque de opinión independiente. Ese enfoque consiste en permitir la publicación, con la omisión de detalles específicos del contribuyente, si así lo acuerdan el contribuyente que formuló la solicitud del MAP y ambas autoridades competentes, en el entendimiento de que la decisión publicada no tiene valor de precedente.

83. Tanto el Comentario del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas como el Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sugieren que las decisiones arbitrales no tienen valor de precedente. Los países que deseen establecer lo contrario tendrán que dejar esto claro en el acuerdo de autoridad competente.

84. Las disposiciones sobre arbitraje en un convenio pueden aclarar que las autoridades competentes pueden resolver el caso de MAP mientras el procedimiento de arbitraje está en curso, lo que daría lugar a la terminación del proceso de arbitraje.

85. Tanto el Modelo Tributario de las Naciones Unidas como el de la OCDE establecen que la decisión arbitral será definitiva y vinculante para las autoridades competentes. La decisión debe ejecutarse mediante un acuerdo mutuo, a menos que el contribuyente rechace dicho acuerdo. Sin embargo, como se explica en el párrafo 12 anterior, los convenios que adopten la formulación del párrafo 5 del Artículo 25 (Alternativa B) del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, permiten que las autoridades competentes acuerden la posibilidad de apartarse de la decisión arbitral, dentro de los seis meses siguientes a que ésta fue dictada. En la práctica, es probable que esta posibilidad sea más relevante para una decisión arbitral dictada con sujeción al enfoque de opinión independiente que para una decisión dictada en virtud del enfoque de última mejor oferta.

Capítulo 6

Posibles mejoras al MAP

6.1 Introducción

1. Un país que celebre un convenio tributario que incluya disposiciones basadas en las del Artículo 25 del Modelo de las Naciones Unidas o de la OCDE tiene la obligación legal de esforzarse por resolver mediante el MAP cualquier caso admisible presentado a su autoridad competente en virtud del párrafo 1 de ese artículo. Sin embargo, muchos países en desarrollo no tienen o tienen muy poca experiencia en el MAP y, por lo tanto, pueden necesitar asistencia para llevar los casos de MAP, lo que requiere no sólo una buena comprensión del proceso del MAP sino también de las disposiciones de los convenios y de los principios de precios de transferencia. Incluso los países con un número significativo de casos de MAP pueden experimentar dificultades para resolver los casos de MAP con algunas de sus contrapartes de convenios.

2. Este capítulo examina las medidas que podrían mejorar el MAP en éstos y otros casos. Algunas de estas medidas ya han sido utilizadas hasta cierto punto, mientras que otras aún no se han utilizado.

3. La Sección 6.2 aborda la provisión de asistencia técnica a un país con respecto a uno o más casos específicos de MAP en el marco de un programa como el de Inspectores Fiscales sin Fronteras (TIWF por sus siglas en inglés). La Sección 6.3 se refiere a los esfuerzos de desarrollo de capacidades cuya intención es mejorar la capacidad de los países en desarrollo para cumplir sus obligaciones del MAP. La Sección 6.4 describe la forma en que la concertación de acuerdos marco puede ayudar a abordar algunas de las dificultades que experimentan las autoridades competentes de dos países, al hacer frente a su volumen de casos mutuos de MAP. La Sección 6.5 examina la forma en que las nuevas tecnologías pueden facilitar el proceso del MAP. La Sección 6.6 analiza el posible uso de mecanismos no vinculantes de resolución de controversias en los casos de MAP.¹

1 También se ha sugerido que el MAP podría mejorarse si un contribuyente pudiera, si ambas autoridades competentes así lo acuerdan en un

6.2 Asistencia técnica con respecto a casos específicos de MAP

4. La autoridad competente de un país que no tiene experiencia del MAP o cuya experiencia es limitada, y que se enfrenta a una solicitud de MAP, podría beneficiarse de la asistencia de personas que tengan experiencia en el proceso del MAP y en las disposiciones relevantes del convenio.

5. Obviamente, pocos países en desarrollo estarían en condiciones de pagar a consultores para ese fin. Además, la experiencia del MAP se obtiene principalmente a través del trabajo dentro del equipo de autoridad competente de una administración tributaria. Por estas razones, el tipo de asistencia específica del MAP que probablemente necesitaría la autoridad competente de un país en desarrollo parecería ser similar al tipo de asistencia que se presta a los auditores fiscales de las administraciones tributarias de los países en desarrollo, en el marco del programa de Inspectores Fiscales sin Fronteras (TIWF) (véase el Recuadro 1 más adelante).

6. El programa TIWF, que promueve la asistencia práctica mediante el envío de expertos para desarrollar las habilidades de auditoría y otras habilidades relacionadas con la auditoría, de los países en desarrollo, concernientes a asuntos tributarios internacionales específicos, podría ampliarse (o podría establecerse un programa similar) con el fin de permitir que las autoridades competentes de los países en desarrollo se beneficien de la asistencia de ex funcionarios fiscales familiarizados con el proceso del MAP y con los diferentes tipos de controversias de convenios que normalmente se abordan a través de ese proceso. Dado que el programa TIWF ya ha desarrollado mecanismos que garantizan el cumplimiento de los requisitos de confidencialidad aplicables a la función de auditoría, se podría proporcionar la misma forma de asistencia

caso específico, acceder al arbitraje antes de que finalizara el período de dos o tres años previsto, respectivamente, en: el Artículo 25(5) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y el Artículo 25(5) (Alternativa B) del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas. Sin embargo, este capítulo no aborda las posibles mejoras que podrían derivarse de la modificación de algunas de las normas aplicables al arbitraje.

con respecto a los casos de MAP sin violar los requisitos de confidencialidad similares que se aplican al proceso del MAP en virtud de los convenios tributarios y de la legislación nacional. El Informe Anual de 2020 del TIWB² indicó que el programa se ampliaría para abarcar nuevas áreas de asistencia fiscal, incluyendo la negociación y administración de convenios tributarios. Esto resultaría en el incremento de la provisión de asistencia en relación con cuestiones de convenios, incluyendo el procedimiento de acuerdo mutuo.

Recuadro 1. Inspectores Fiscales sin Fronteras

Inspectores Fiscales sin Fronteras (TIWB) se puso en marcha como una iniciativa conjunta del UNDP y de la OCDE en julio de 2015, para apoyar a los países a desarrollar su capacidad de auditoría fiscal.

La Agenda de Acción de Addis Abeba de 2015 reconoció la necesidad de movilizar más recursos nacionales para el desarrollo. Para muchos países en desarrollo, esto implica el fortalecimiento de los impuestos y de otras capacidades de recaudación de ingresos públicos. El TIWB fue identificado como una de las herramientas de apoyo a los países en desarrollo para el desarrollo de las capacidades de la administración tributaria nacional y para movilizar más ingresos nacionales para los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

La presencia del UNDP a nivel país y su experiencia en políticas y programas en materia de gestión de las finanzas públicas se complementan con los conocimientos técnicos de la OCDE en cuestiones fiscales internacionales y el acceso a redes de participantes claves en el ámbito fiscal. La iniciativa conjunta complementa los esfuerzos más amplios de la comunidad internacional por fortalecer la cooperación en cuestiones de tributación.

2 OCDE/UNDP (2020), *Tax Inspectors Without Borders Annual Report 2020*, disponible en <http://tiwb.org/resources/reports-case-studies/tax-inspectors-without-borders-annual-report-2020.htm>, consultado el 12 de marzo de 2021, en la página 10.

Objetivo de TIWB

El objetivo de la Iniciativa TIWB es permitir el intercambio de conocimientos y habilidades de auditoría fiscal con las administraciones tributarias de los países en desarrollo a través de un enfoque específico de “aprendizaje práctico” en tiempo real. Los expertos seleccionados trabajarán directamente con los funcionarios fiscales locales en las auditorías en curso y las cuestiones relacionadas con la auditoría, relativas a cuestiones fiscales internacionales y las prácticas generales de auditoría relevantes para casos específicos. Se trata de un área especializada de asistencia en auditoría fiscal, dado su enfoque en la prestación de asistencia en casos reales y actuales.

Para cada programa de asistencia en materia de auditoría de TIWB, el objetivo será aumentar la capacidad en la práctica de auditoría fiscal de la administración tributaria de los países en desarrollo (la Administración Anfitriona). A través de los programas de TIWB, la Administración Anfitriona se beneficia al mejorar la calidad y la coherencia de sus auditorías, lo que a su vez aporta una mayor certeza y potencialmente, más ingresos para la Administración Anfitriona. A largo plazo, es probable que el clima general de inversión mejore y que se pueda crear una cultura de cumplimiento del contribuyente a través de una ejecución más eficaz. En términos más generales, la relación estado-sociedad también puede mejorarse a través de una mayor participación y confianza de los contribuyentes en el proceso tributario. Esto puede conducir, en última instancia, a una gobernanza más eficaz y responsable. Los programas TIWB pueden complementar los programas existentes de asistencia dirigidos a cuestiones tributarias, para aportar un enfoque práctico en la aplicación de nuevos conocimientos.

Áreas y formas de asistencia

El programa de TIWB se centra en la promoción de la asistencia práctica mediante el envío de expertos para desarrollar habilidades de auditoría y otras habilidades relacionadas con la auditoría, concernientes a asuntos fiscales internacionales específicos y al desarrollo de capacidades generales de auditoría dentro de las administraciones tributarias en desarrollo. Los expertos

trabajarán junto con los auditores fiscales de la Administración Anfitriona en casos reales de auditoría.

TIWB facilita la asistencia de auditoría por expertos en áreas como precios de transferencia; subcapitalización; acuerdos anticipados de precios; normas contra la elusión; impuestos al consumo (por ejemplo, IVA, impuesto general sobre bienes y servicios); individuos con un patrimonio neto alto; evaluación de riesgos previa a la determinación y selección de casos; técnicas de investigación de auditoría; y cuestiones específicas del tipo de industria o sector. TIWB no cubre la asistencia relacionada con asuntos aduaneros ni se ocupa de brindar apoyo en materia de políticas, asesoramiento sobre cambios legislativos, cuestiones relacionadas con (re)negociaciones u otros aspectos de los convenios tributarios internacionales, o litigios, ya que las organizaciones y programas existentes ya ofrecen apoyo a las administraciones tributarias de los países en desarrollo en estos temas.

La forma y la duración de la asistencia de auditoría pueden variar dependiendo de las necesidades de la Administración Anfitriona, así como de los tipos de asuntos fiscales involucrados, la disponibilidad de expertos apropiados y la financiación. Por ejemplo, puede requerir ocho semanas de asistencia proveídas a lo largo de tres visitas en el transcurso de un período de seis meses.

Fuente: <http://www.tiwb.org/> and <http://www.tiwb.org/about/>, consultado el 12 de marzo de 2021

6.3 Desarrollo de capacidades en relación con el MAP

7. También podría prestarse asistencia técnica a los países en desarrollo que no tienen experiencia o que tienen poca experiencia en el MAP, en forma de capacitación general sobre el proceso del MAP. Ese tipo de capacitación, que no requiere la participación en casos reales de MAP entre países y, por lo tanto, no plantea problemas de confidencialidad, podría proporcionarse a nivel nacional o regional. Esta capacitación podría centrarse no sólo en el proceso del MAP, sino también en los compromisos relacionados con el MAP del gran número de países

que se han unido al Marco Inclusivo de BEPS.³ Los funcionarios fiscales activos o retirados de las dependencias de las autoridades competentes de los países que tienen una experiencia sustancial en el MAP, deberían participar en ese tipo de desarrollo de capacidades a fin de que sea lo más práctico posible.

8. El Secretariado de las Naciones Unidas y de la OCDE ya han comenzado a impartir talleres para el desarrollo de capacidades sobre el MAP. Por ejemplo, en 2019, las Naciones Unidas, la OCDE y el Banco Mundial impartieron conjuntamente un taller de MAP para países en desarrollo basado en el contenido del Capítulo 4 de este Manual. Ese taller combinó presentaciones sobre los diferentes pasos del proceso del MAP con un caso de estudio que permitió a los participantes adquirir experiencia práctica en ese proceso trabajando en un caso ficticio de MAP. Ese taller es un ejemplo de la colaboración entre los asociados de la Plataforma de Colaboración en Materia de Tributación,⁴ que apoyan, en sus diferentes facultades, la asistencia técnica, el desarrollo de capacidades, así como la creación y difusión de conocimientos en los países en desarrollo.

9. La capacitación respecto al arbitraje del MAP también debería estar disponible para los países que deseen adoptar ese mecanismo.

6.4 Acuerdos marco

10. El funcionamiento del MAP podrá mejorarse mediante la celebración de acuerdos marco entre las autoridades competentes de conformidad con las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 25. Esos acuerdos marco pueden abordar cuestiones de procedimiento o administrativas relacionadas con el MAP (como se prevé en la segunda oración del párrafo 4 del Modelo Tributario de las Naciones Unidas) o pueden abordar cuestiones sustantivas concretas de convenios. Por ejemplo, cuando están pendientes varios casos de MAP que plantean cuestiones similares, esos acuerdos marco pueden permitir una resolución más rápida de esos casos al abordar las cuestiones sustantivas subyacentes de los convenios. Este enfoque resultó particularmente útil en el caso del convenio tributario entre la India y Estados Unidos: en el plazo de un año a partir de su celebración, un acuerdo marco firmado en enero de 2015 facilitó la resolución de más de 100 casos en el sector

3 Véase el párrafo 13 del Capítulo 1.

4 Véase el Capítulo 1, pie de página 27.

de la tecnología de la información (desarrollo de software y servicios habilitados para la tecnología de la información).⁵

11. La utilidad de tales acuerdos dependerá de la situación específica de los países involucrados. Pueden ser particularmente útiles cuando hay un gran número de casos de MAP pendientes entre dos países. También pueden facilitar futuras discusiones entre países que no han examinado previamente casos de MAP o que han tenido dificultades para abordar algunos pocos casos. En ese caso, los acuerdos abordarían cuestiones administrativas y de procedimiento, como la celebración de reuniones periódicas y la implementación de plazos concretos para el trámite de los casos.

6.5 Uso de la tecnología

12. Dado que la tecnología está en constante evolución, se plantea la cuestión sobre si las nuevas tecnologías podrían utilizarse para mejorar la forma en que las autoridades competentes hacen frente al MAP y, en particular, cómo la tecnología puede complementar y hacer más eficaz la forma en que las autoridades competentes interactúan durante el proceso del MAP. Para los países en desarrollo y los países menos desarrollados, las limitaciones de recursos siguen planteando un gran desafío para cumplir con los requisitos para una implementación exitosa del MAP. Esta sección describe brevemente algunas tecnologías que pueden ser particularmente relevantes para el desempeño de la función del MAP, especialmente para cuestiones de procedimiento. Las nuevas tecnologías pueden facilitar los contactos y el intercambio de información entre los contribuyentes y las autoridades competentes involucradas en un caso de MAP, facilitar los requisitos de documentación y de presentación, y ayudar a crear bases de datos que contengan información relevante para el trabajo de las autoridades competentes. La decisión de implementar cualquier nueva tecnología obviamente requeriría, especialmente para los países que tienen muy pocos casos de MAP, un análisis cuidadoso del costo-beneficio.

13. En la actualidad, la tecnología ofrece una serie de herramientas que podrían utilizarse para facilitar los contactos entre las partes de manera que dichos intercambios sean más seguros, estructurados y

5 Comunicado de prensa de fecha 16 de enero de 2016 emitido por la Junta Central de Impuestos Directos de la India, disponible en https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Press%20Releases/Attachments/439/PressRelease_28-1-16.pdf, consultado el 12 de marzo de 2021.

de bajo costo, mediante la creación de una plataforma común. La plataforma común puede implicar el uso de nubes seguras (por ejemplo, plataformas compartidas que son seguras y con acceso controlado) o software compartido (los mismos programas de software implementados en múltiples ubicaciones que son capaces de comunicarse de forma segura entre sí). Cualquiera de los dos permitiría ofrecer este tipo de capacidad a un costo mucho más bajo que en el pasado. Al utilizar estas herramientas, una consideración clave es la seguridad de la información compartida. Sin un sistema seguro, los usuarios dudarían o, incluso, se verían impedidos por las leyes o regulaciones de su jurisdicción a compartir información sensible.

14. En el contexto de un MAP, la información debe compartirse entre los contribuyentes y las autoridades competentes y entre las propias autoridades competentes. En el caso de los convenios tributarios con respecto a los cuales se permite el arbitraje del MAP, también es necesario intercambiar información entre las autoridades competentes y los miembros del panel arbitral (y su personal, en algunos casos). Esta información debe mantenerse confidencial y puede ser extremadamente sensible (por ejemplo, secretos comerciales de un contribuyente). Debe existir un sistema de control de acceso para proporcionar los permisos adecuados a todas estas partes.

15. Varias autoridades competentes están utilizando actualmente plataformas técnicas para tramitar las solicitudes de intercambio de información y se plantea la cuestión sobre si la experiencia adquirida en ese ámbito puede compartirse y cómo pueden utilizar las tecnologías nuevas e innovadoras los países en desarrollo.

16. Un posible enfoque sería establecer un servidor seguro en la nube para la controversia relevante, en el que el contribuyente y las autoridades competentes pudieran cargar los documentos que deseen compartir. El acceso a los documentos estaría restringido dependiendo de la carpeta en la que se almacenen.

17. La tecnología también podría ayudar a establecer cronogramas y plazos factibles, así como en la organización del flujo de trabajo de los pasos y aprobaciones requeridos por un MAP, contribuyendo así a la resolución oportuna de los casos de MAP. Este instrumento de planificación podría ayudar a las partes interesadas a programar sus reuniones de manera más eficiente mediante la sincronización con sus otros calendarios, el envío oportuno de recordatorios de reuniones, etc.

18. La tecnología podría facilitar el acceso al MAP para todos los contribuyentes, así como proporcionarles información sobre la evolución de sus casos. La cuestión del acceso al MAP no sólo involucra la disponibilidad de la información existente, sino también la presentación de nueva información e incluso la presentación de una solicitud de MAP. Una plataforma común puede ayudar a garantizar que los datos relevantes se estructuren y muestren de una manera coherente, facilitando su tratamiento. La documentación necesaria para presentar una solicitud de MAP también podría proporcionarse en línea, donde las autoridades competentes podrían actualizarla fácilmente y acceder a ella. Idealmente, la herramienta incluiría información preprogramada sobre el tipo de documentos necesarios y sería posible una carga separada de cada tipo de documento.

19. Del mismo modo, cuando el arbitraje pueda utilizarse para resolver cuestiones que surjan en un caso de MAP, la tecnología podría facilitar una cooperación eficiente en términos de costos, entre las autoridades competentes y los árbitros en lo que respecta a las comunicaciones, las reuniones con los árbitros y la transferencia de documentación.

20. Además, la tecnología podría ayudar a las autoridades competentes en la gestión del tiempo en relación con los casos de MAP antes del arbitraje. El plazo antes del cual el MAP debe ser resuelto y el plazo recomendado para ciertas acciones pueden ser calculados automáticamente y una notificación electrónica adicional será enviada en forma de “alerta” a cada uno de los funcionarios asignados a un caso de MAP, haciéndoles saber que la fecha límite para completar un MAP antes del arbitraje se acerca.

21. La tecnología también podría ayudar a proteger las preocupaciones de privacidad de los contribuyentes en el arbitraje. Dado que el arbitraje involucra a terceros que pueden recibir información confidencial sobre el contribuyente, la tecnología podría ayudar a proporcionar un entorno seguro y protegido, bajo el cual dicha información sea accesible a los árbitros para su uso limitado para el proceso de arbitraje.

6.6 Mecanismos no vinculantes de resolución de controversias (NBDR por sus siglas en inglés)

6.6.1 La posibilidad de utilizar NBDR en el contexto del MAP

22. Como se explica en el Capítulo 5, a raíz de las enmiendas introducidas en los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE, los países, especialmente los que tienen una larga experiencia con el MAP, se han comprometido a resolver los casos “estancados” de MAP a través del arbitraje. El procedimiento de arbitraje aplicable a los convenios tributarios relevantes forma parte del proceso del MAP y sólo se activa cuando las negociaciones entre las autoridades competentes no han tenido éxito para resolver un caso en un plazo de dos o tres años.⁶

23. Se ha sugerido que la evaluación por expertos, la mediación y otras formas de resolución de controversias no vinculantes podrían constituir una alternativa al arbitraje (por ejemplo, para los países que cuestionan la idoneidad del arbitraje para resolver controversias fiscales en sus respectivos contextos), o un paso precursor del arbitraje.

24. Los NBDR, como se analizan en esta sección, no requerirían de ningún compromiso previo de una resolución vinculante del asunto en controversia. Formaría parte del proceso del MAP y si las autoridades competentes pudieran resolver un caso con la asistencia de los NBDR, implementarían la resolución acordada mediante la conclusión de un acuerdo mutuo como en cualquier otro caso resuelto a través del MAP.

25. En el Comentario sobre el Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE se reconoce la posibilidad de utilizar NBDR para ayudar en la resolución de los casos de MAP. Como se señala en los párrafos 41 y 41.1 del Comentario de las Naciones Unidas:⁷

41. Se reconoce que, para algunos países, el proceso de acuerdo podría facilitarse si, ante un caso extremadamente difícil o una situación de estancamiento, las autoridades competentes pudieran consultar, formal o informalmente, a expertos externos que les diesen una opinión consultiva o los asistieran, de otra manera, en la resolución

6 Véase el párrafo 18 del Capítulo 5, en el que se explica que el Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas prevé tres años, mientras que el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE prevé dos años.

7 Véanse también los párrafos 86 - 87 del Comentario sobre el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

de la cuestión. Tales expertos podrían ser personas vinculadas, en el presente o en el pasado, con otras administraciones tributarias y que poseyesen la experiencia necesaria en la materia. En esencia, sería la experiencia personal de estos expertos, lo que, por lejos, resultaría de importancia. Este recurso a la asistencia externa podría ser útil incluso cuando las autoridades competentes no actuasen en virtud del criterio del “acuerdo en llegar a un acuerdo”, dado que la asistencia externa, al presentar un nuevo punto de vista, podría ayudar a resolver una situación de estancamiento.

41.1 La posibilidad de recurrir a esa asistencia puede incluir la utilización de métodos no-vinculantes de resolución de controversias, como la mediación. Para aquellos países que deseen utilizar tales mecanismos, existen varios métodos no-vinculantes que pueden emplearse para resolver controversias entre partes, ya sea en una etapa temprana o bien más tarde en el procedimiento entre las autoridades competentes. Tales medios no-vinculantes de resolución de controversias podrían oscilar entre la facilitación de aspectos relacionales dentro del proceso entre las autoridades competentes, al suministro de percepciones u opiniones respecto de las cuestiones impositivas de fondo de la controversia que tengan a su alcance. Tales métodos se usan, en la actualidad, en la resolución de controversias impositivas suscitadas en el marco de la legislación doméstica de algunos países. Estos procedimientos deberían emplearse, sin embargo, teniendo en cuenta aspectos como el tiempo y la duración del procedimiento, el mecanismo y el criterio para la selección del mediador u otra persona que se designe y el tratamiento de la información de carácter confidencial.

26. A diferencia del arbitraje, en el que los árbitros ofrecen una solución a cuestiones que las autoridades competentes no pueden resolver en un plazo determinado, un NBDR involucraría a un tercero independiente que podría facilitar el logro de un acuerdo pero que no decidiría el caso por las partes (razón por la cual este enfoque se conoce como “no vinculante”).

27. Una forma generalizada de mecanismo de resolución de controversias de múltiples niveles que se encuentra en los convenios internacionales y contratos comerciales no tributarios es: (i) dar a las partes un cierto tiempo para llegar a un acuerdo a través de la negociación; (ii) después obtener la opinión de un experto o mediador; y (iii) por último, si estos intentos “no vinculantes” no tienen éxito dentro del plazo establecido, la controversia puede (o debe) elevarse a resolución de controversias vinculante (por ejemplo, a un arbitraje).

28. Si bien no parece haber ningún convenio tributario que prevea la utilización de un proceso similar de múltiples niveles, se ha sugerido que el tipo de NBDR descrito en el inciso (ii) podría utilizarse en los casos de MAP. Los defensores de esa sugerencia se refieren al hecho de que los NBDR han sido utilizados por varias administraciones tributarias, con diversos grados de éxito, para facilitar la resolución de controversias fiscales del orden nacional.

29. Cabe señalar, sin embargo, que la experiencia de los NBDR en el contexto fiscal nacional puede no transferirse fácilmente al contexto del MAP, porque en el proceso del MAP participan funcionarios fiscales de dos países y no un contribuyente y la administración tributaria de un país. Aunque los NBDR se utilizan con frecuencia en el contexto fiscal nacional, no se ha informado de ningún caso en el que se haya utilizado un NBDR para resolver con éxito un caso de MAP.

30. Esta sección se centra en el posible uso de dos mecanismos específicos de NBDR en el contexto del MAP: el asesoramiento de expertos y la mediación.

31. El asesoramiento de expertos es un mecanismo de NBDR que consiste en un experto técnico que examina las pruebas presentadas por ambas partes. Este procedimiento implica que un tercero independiente actúe como experto y asesore, a diferencia de un juez o árbitro designado para decidir una disputa. En ese procedimiento, la determinación hecha por el experto es de carácter consultivo con respecto a la cuestión referida por las partes. En un contexto no fiscal, el asesoramiento de expertos es especialmente útil con respecto a las controversias relacionadas con la valoración, así como a las controversias de carácter puramente técnico en sectores comerciales o empresariales, incluyendo en particular, servicios financieros, hidrocarburos, cuestiones ambientales, recursos hídricos o fuentes de energía renovables.

32. La mediación es una forma de asistencia relacionada con el proceso que implica el uso de un mediador o facilitador para ayudar en la resolución de una controversia. Al igual que con el asesoramiento de expertos, el aporte de un mediador es de carácter consultivo. El grado de actividad del mediador puede variar de un papel más bien pasivo a uno más activo, dependiendo de las necesidades de las partes y de la naturaleza de la controversia. Puede incluir, por ejemplo, el monitoreo del tratamiento de la controversia, la formulación de sugerencias relacionadas con el proceso, la facilitación de las discusiones, la identificación de

la información faltante, discutir con las partes las fortalezas y debilidades de sus respectivos argumentos y el aporte a la resolución total o parcial de la controversia mediante la avenencia de las respectivas posiciones. Este mecanismo se utiliza con frecuencia para resolver diversos tipos de controversias fuera del contexto del MAP.

6.6.2 Diferentes puntos de vista sobre la conveniencia de utilizar los NBDR en el contexto del MAP

33. Aquellos que proponen el uso de NBDR en el contexto del MAP sugieren que hacerlo podría tener los siguientes beneficios:

- Puede ayudar a desarrollar la confianza en la resolución de controversias fiscales internacionales en el marco del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas de una manera consistente con el nivel en el que cada país se sienta cómodo, y permitir que las autoridades competentes mantengan el control de la resolución de casos.
- Puede ayudar a aclarar cuestiones complicadas y patrones de hechos y orientar mejor las discusiones entre las autoridades fiscales, permitiéndoles así llegar a un acuerdo del MAP de manera más eficiente.
- Puede proporcionar una forma flexible y eficiente en costos para que las autoridades competentes obtengan opiniones de terceros sobre temas controvertidos.
- Puede proporcionar un medio para igualar las condiciones cuando la experiencia de las autoridades competentes sea desigual.

34. Otros, sin embargo, aducen que la adición de NBDR al MAP podría tener las siguientes desventajas:

- Dado que los NBDR no son vinculantes, no hay garantía de que el caso se solucionará.
- Si no se llega a un acuerdo a través del proceso de NBDR, la controversia sigue sin resolverse a pesar de los costos adicionales en los que se incurrió. Si bien el proceso del MAP continuaría entonces, el NBDR puede haber causado demoras adicionales, lo que puede ser particularmente relevante cuando la controversia también se ha sometido al proceso de litigio interno en uno o ambos países.
- Sería necesario utilizar tiempo y recursos para desarrollar y probar

los NBDR en el contexto del MAP.

- Encontrar terceros independientes que tengan las habilidades apropiadas y la confianza necesaria de ambas partes puede requerir tiempo y esfuerzos.

6.6.3 Posible uso del asesoramiento de expertos y la mediación en el MAP

35. En el contexto del MAP, el asesoramiento de expertos podría implicar que las autoridades competentes recurran a los servicios de un profesional con experiencia en los asuntos que las partes no pueden resolver.

36. Se ha sugerido que la mediación podría adaptarse al proceso del MAP en situaciones específicas. Podría, por ejemplo, utilizarse entre países con diferentes niveles de experiencia para tratar de fomentar la confianza y la experiencia en el trámite de los casos de MAP o para superar un estancamiento.

37. Un mediador podría ofrecer a las autoridades competentes la oportunidad de revisar un caso específico, o el propio proceso del MAP, desde una perspectiva diferente. Esa perspectiva podría adquirirse mediante la reafirmación, por el mediador, de las posiciones o de las cuestiones críticas, lo que podría resaltar los elementos del caso o del contexto procesal que no pueden reconocerse cuando se ven desde la perspectiva de una administración tributaria que trata de resolver un MAP, mientras tiene presente la necesidad de proteger los derechos de gravamen de su país, de conformidad con las disposiciones relevantes de los convenios.

38. Tal y como se explicó en el Capítulo 4, las disposiciones de los convenios basadas en el Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE imponen a las autoridades competentes la obligación jurídica de esforzarse por resolver los casos admisibles del MAP presentados de conformidad con el Artículo 25, párrafo 1. Sin embargo, estas disposiciones de los convenios no establecen el proceso mediante el cual las autoridades competentes deben hacerlo. Por lo tanto, con sujeción a la posible aplicación de otras disposiciones de los convenios (incluyendo, en particular, los requisitos de confidencialidad del Artículo 26), las autoridades competentes son libres de utilizar mecanismos como los NBDR cuando traten de resolver casos de MAP y, en la medida en que esos mecanismos no sean vinculantes, no se requiere de disposiciones en el convenio para permitir su uso. Sin embargo, la

utilización de tales mecanismos no limita la obligación de las autoridades competentes de esforzarse por resolver los casos de MAP: por lo tanto, una autoridad competente no podría justificar el no intentar genuinamente solucionar un caso de MAP, basándose en que en ese caso se utilizó un NBDR.

39. Dado que los mecanismos de NBDR no requieren que las autoridades competentes apliquen soluciones con las que no estén de acuerdo, es poco probable que un país que se ha comprometido con el MAP tenga problemas serios relacionados con la legislación nacional por utilizar tales mecanismos. En la medida en que una autoridad competente tenga la autoridad legal para negociar un caso de MAP y concertar un acuerdo mutuo, es poco probable que la legislación nacional le impida comprometerse, cuando esto ocurra, con un proceso cuyo resultado no sea vinculante para él sin su consentimiento.⁸

40. Una cuestión diferente es si los países deberían proporcionar los términos y condiciones para el uso de los NBDR para los procedimientos del MAP caso por caso o adoptar un marco general para hacerlo.

41. Si éstos se determinan caso por caso, esos términos y condiciones podrían ser acordados informalmente por las autoridades competentes al decidir utilizar un NBDR en un caso específico o podrían documentarse más formalmente en un acuerdo mutuo procedimental celebrado de conformidad con el párrafo 3 del Artículo 25. La conclusión de un acuerdo mutuo procedimental de este tipo parecería más importante si las autoridades competentes decidieran implementar los NBDR mediante un marco general que pudiera aplicarse a múltiples casos. Ese marco general podría evitar la necesidad de renegociar una y otra vez el proceso mediante el cual podrían utilizarse los NBDR. Por otro lado, una desventaja podría ser la inflexibilidad, especialmente si las normas no pueden modificarse fácilmente.

42. Un enfoque alternativo podría ser acordar, mediante un acuerdo mutuo procedimental, un marco general con un conjunto de normas preestablecidas y permitir que las autoridades competentes negocien normas alternativas o adicionales aplicables a cualquier caso específico.

43. Los términos y condiciones que rigen el uso de los NBDR como

8 La amplia experiencia práctica y jurídica con el uso de los NBDR en áreas no tributarias puede consultarse para obtener orientación sobre los aspectos legales nacionales.

parte del proceso del MAP podrían incluir lo siguiente:

- La naturaleza del procedimiento: asesoramiento de expertos o mediación, o la opción de combinar los dos.
- Cuándo y cómo debe iniciarse un NBDR.
- Si el uso de los NBDR sería obligatorio.
- Cómo determinar las cuestiones que se someterán a los NBDR.
- Las diferentes etapas del procedimiento del NBDR y si algunas de ellas podrían omitirse en casos específicos.
- De ser necesario, una aclaración de la interacción con los mecanismos nacionales de resolución de controversias y el arbitraje de convenios tributarios (si éstos se encuentran disponibles).
- Los plazos predeterminados.
- El proceso de selección del experto o mediador.
- El papel, la función y las atribuciones del experto o mediador.
- La interacción entre el experto y el mediador, si éstos son diferentes, y si ambos se utilizan en el mismo caso.
- Las cuestiones relacionadas con la elegibilidad, las cualificaciones, los posibles conflictos de intereses (y su revelación), la investigación de antecedentes y el nombramiento del experto o mediador.
- Obligaciones de imparcialidad y normas sobre la salvaguarda de la independencia del experto o mediador.
- Las obligaciones de confidencialidad del experto o mediador y el régimen aplicable a la información divulgada.
- Orientación sobre si la información o propuestas presentadas durante las discusiones en el marco de un NBDR, pueden divulgarse en procedimientos judiciales posteriores u otros contextos (las denominadas “reglas sin perjuicio”).
- Los aspectos logísticos del proceso de NBDR (lugar, idioma, traducciones, participantes, transcripciones y actas de reuniones, etc.).

- Si el experto o mediador está autorizado a comunicarse por separado con una autoridad competente con la esperanza de encontrar fundamentos para un acuerdo mutuo sin revelar el contenido del debate o los resultados a la otra autoridad competente.
- La posibilidad y el alcance de la participación del contribuyente.
- La terminación del procedimiento.
- Quién debe pagar los costos del proceso de NBDR.

Muchas de estas cuestiones son similares a las que se abordan en las partes del Capítulo 5 y del Comentario sobre el Artículo 25 de los Modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE que tratan sobre los aspectos logísticos del arbitraje.

44. Como ya se ha señalado, el NBDR podría tenerse en cuenta ya sea en ausencia del arbitraje del MAP o como medio complementario de resolución de controversias antes del arbitraje.

45. El NBDR como paso previo al arbitraje podría aumentar la eficiencia del arbitraje, principalmente porque el arbitraje podría centrarse más fácilmente en cuestiones clave y, si las autoridades competentes estuvieran de acuerdo, podrían utilizarse constataciones de hechos específicas o evaluaciones económicas realizadas por un experto independiente.

ANEXO

Lista de participantes en el Subcomité para evitar y resolver controversias

(Establecido el 20 de octubre de 2017)

Coordinadores: Cezary Krysiak (Polonia), miembro del Comité Fiscal de las Naciones Unidas
George Omondi Obell (Kenia), miembro del Comité Fiscal de las Naciones Unidas

Otros miembros del Comité Fiscal de las Naciones Unidas:

Rajat Bansal (India)	Aart Roelofsen (Países Bajos)
William Babatunde Fowler (Nigeria)	Stephanie Lynn Smith (Canadá)
Mitsuhiro Honda (Japón)	Jose Ignacio Troya Gonzalez (Ecuador)
Eric Nii Yarboi Mensah (Ghana)	Ingela Willfors (Suecia)
Dang Ngoc Minh (Vietnam)	Yan Xiong (China)
Marlene Patricia Nembhard-Parker (Jamaica)	Sing Yuan Yong (Singapur)
Jorge Antonio Deher Rachid (Brasil)	

Otros participantes:

Hugh Ault (Academia)	Jeffrey Owens (Academia)
Susana Bokobo (Sector empresarial)	Claudia Pimentel da Silva (Brasil)
Jan P de Goede (Academia)	Norbert Roller (BM)
Marlies de Ruitter (Sector empresarial)	Bill Sample (Sector empresarial)
Carol A Dunahoo (Sector empresarial)	Trude Steinnes Sønvisen (Noruega)
Femi E. Edgal (Nigeria)	Ria Sotiropoulos (Sector empresarial)
Arno Gildemeister (Sector empresarial)	Richard Stern (Sector empresarial)
Sriram Govind (OCDE)	John Stokes (Reino Unido)
Jose Emilio Herrera Flores (Ecuador)	Wenwen Tang (China)

Alejandro Juárez (CIAT)

Laura Ioana Turcan (Austria)

Sharon Katz-Pearlman (Sector empresarial)

Edson Uribe (Sector empresarial)

Sandra Knaepen (OCDE)

Christophe Waerzeggers (FMI)

Jan Loeprick (BM)

Monica Walker (Jamaica)

Cym Lowell (Sector empresarial)



UN Tax Committee

Esta publicación es un producto del
Comité de Expertos sobre Cooperación
Internacional en Materia Fiscal de las
Naciones Unidas.

eISBN: 9789210001168