

Panorama actual de los mecanismos de prevención de conflictos de tributación internacional en Perú

Gabriela Haro Hermoza*

Resumen. - El artículo analiza los mecanismos de prevención de conflictos tributarios internacionales en Perú, como las consultas institucionales, los acuerdos anticipados de precios y el catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal. Estos mecanismos buscan mejorar la certeza jurídica, aunque enfrentan importantes limitaciones. Además, se presentan referencias de mecanismos de prevención usados en otros países como ICAP y programas de cumplimiento colaborativo para fortalecer el enfoque preventivo.

Palabras clave. - prevención de conflictos, tributación internacional, APAs, consultas institucionales, consultas particulares, cumplimiento colaborativo.

Abstract. - The article analyzes international tax dispute prevention mechanisms in Peru, such as institutional consultations, advance pricing agreements, and the high-risk fiscal schemes catalog. These mechanisms aim to enhance legal certainty but face significant limitations. Additionally, references to prevention mechanisms used in other countries, such as ICAP and collaborative compliance programs, are presented to strengthen the preventive approach.

Keywords. - dispute prevention, international taxation, APAs, tax rulings, ICAP, collaborative compliance.

* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú y Magister en Derecho y Tributación Internacional por la Universidad de King's College London, Reino Unido.

I. Introducción

La complejidad de las transacciones internacionales, sumada a los cambios en los modelos de negocio impulsados por la digitalización de las economías, ha generado retos significativos para los sistemas tributarios en todo el mundo. Este escenario, marcado por la globalización y la creciente sofisticación de las operaciones transfronterizas, ha dado lugar a una expansión de las áreas de conflicto entre contribuyentes y administraciones tributarias. A su vez, ha impulsado la creación de nuevas normativas y sistemas diseñados para prevenir la evasión fiscal. Sin embargo, la implementación de estas normas también ha incrementado las posibilidades de disputas.

La prevención de disputas fiscales ha sido identificada como un componente crucial para mejorar la certeza jurídica en este contexto, específicamente la OCDE y la ONU, han subrayado la importancia de establecer mecanismos de prevención que reduzcan la litigiosidad y fomenten una relación más colaborativa entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. La OCDE, a través de su Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), ha promovido la Acción 14¹, enfocada en desarrollar mecanismos más efectivos para la resolución de disputas, estableciendo como parte de sus estándares mínimos, la obligación de los países de garantizar que sus procesos administrativos fomenten la prevención y resolución de disputas en el marco de los tratados para evitar la doble imposición².

Por su parte, el Manual de la ONU sobre la Prevención y Resolución de Disputas Tributarias refuerza esta perspectiva, reconociendo la inevitabilidad de las disputas en sistemas tributarios complejos, pero subrayando la necesidad de adoptar mecanismos que minimicen tales disputas y garanticen su resolución de manera justa y eficiente³.

i. El sistema tributario peruano y sus retos

El sistema tributario peruano, basado en la autodeterminación del Impuesto a la Renta y en una estructura de codificación legal, no es ajeno a los problemas que surgen de la interpretación y aplicación de las normativas fiscales, especialmente en el contexto de transacciones internacionales. La complejidad de las operaciones transfronterizas, que a menudo no se ajustan a las categorías tradicionales del marco normativo local, genera incertidumbre, lo que incrementa el riesgo de disputas.

¹ OECD. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

² Desde su adhesión al Marco Inclusivo de la OCDE en 2017, Perú se encuentra comprometido con la implementación de estándares mínimos como los establecidos en la Acción 14.

³ Naciones Unidas. *Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes*, Nueva York, 2021, p. iii.

Este escenario se ve exacerbado por la falta de una red amplia de tratados para evitar la doble imposición, lo que limita las opciones de resolución de conflictos a nivel internacional. A esto se suma la limitación de recursos de la administración tributaria y los desafíos estructurales para implementar mecanismos de prevención de disputas más avanzados, lo que restringe la capacidad de Perú para tratar adecuadamente eficazmente los conflictos internacionales.

El Perú cuenta con mecanismos de prevención de disputas como la Consulta Institucional, la Consulta Particular y los Acuerdos Anticipados de Precios (APA), que, aunque aún requieren mayor desarrollo y perfeccionamiento, representan un paso en la dirección correcta para la prevención de conflictos tributarios. Si bien no son los más adecuados para abordar de manera integral los desafíos de la tributación internacional, constituyen una base sobre la cual construir herramientas más robustas y efectivas que ofrezcan mayor previsibilidad y certeza a los contribuyentes. Además, el Perú ha mostrado avances importantes al unirse al Marco Inclusivo de la OCDE en 2017, comprometiéndose a implementar mecanismos para la prevención de disputas fiscales, tal como se establece en la Acción 14 del Plan BEPS.

Este artículo tiene como objetivo analizar los mecanismos de prevención de conflictos tributarios disponibles en Perú, con un enfoque en su aplicación en operaciones internacionales. Para ello, se evaluarán las herramientas a disposición de los contribuyentes e iniciativas internas de la SUNAT. Además, se comentarán brevemente otros mecanismos de prevención de disputas que vienen siendo adoptados por otros países en la región, así como el programa de cumplimiento colaborativo que anunció la SUNAT en el 2023, y que podrían considerarse como modelos o puntos de referencia para el perfeccionamiento de las herramientas disponibles en el contexto peruano.

Cabe destacar que este trabajo está basado en una ampliación y reformulación de investigaciones previas realizadas por la autora. Algunos conceptos y referencias aquí desarrollados fueron discutidos inicialmente en el reporte de Perú incluido en los Cahiers de Droit Fiscal International, titulado Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution, presentado en el 76º Congreso de la International Fiscal Association en 2024. No obstante, este artículo amplía, adapta y profundiza significativamente en el análisis de los mecanismos de prevención disponibles en el Perú, con énfasis en sus retos y oportunidades en el ámbito de la tributación internacional.

II. Mecanismos de prevención de disputas disponibles en Perú

i. Mecanismos accesibles para los contribuyentes

A. Consultas Institucionales

Las consultas institucionales y particulares están reguladas en el Código Tributario, específicamente en el título que regula los derechos de los

administrados. Estos mecanismos son generalmente clasificados, tanto por autores que analizan su naturaleza como en guías internacionales dentro del concepto de “*rulings*”⁴.

La SUNAT emite opiniones sobre cómo se aplica, o podría aplicarse, una disposición de la normativa tributaria en respuesta a las Consultas Institucionales. Estas consultas están reguladas por los artículos 93 y 94 Código Tributario que permite su acceso exclusivamente a entidades que representan actividades económicas, laborales o profesionales, como gremios, cámaras de comercio y entidades del sector público. Este mecanismo ofrece a estas organizaciones la posibilidad de obtener claridad sobre el alcance y aplicación de una norma tributaria a un grupo específico de situaciones. También permite conocer la posición de la SUNAT respecto a la aplicación de nuevas disposiciones legales.

Las Consultas Institucionales se presentan por escrito ante la Intendencia Nacional Jurídica Tributaria de la SUNAT, que es la unidad encargada de interpretar y determinar el alcance de las normas tributarias. La SUNAT tiene un plazo máximo de 90 días hábiles para emitir una respuesta fundamentada. Las respuestas se publican en forma de informes en el sitio web de la institución y los criterios establecidos en estos dictámenes son obligatorios para todas las áreas de la SUNAT, mientras no sean dejados sin efectos.

Un primer aspecto determinante de este mecanismo es que no está diseñado para resolver casos particulares. Este mecanismo ha demostrado ser particularmente útil para interpretar y aplicar disposiciones tributarias a situaciones de carácter general, proporcionando claridad y orientación tanto a la administración tributaria como a los contribuyentes. Un ejemplo relevante es la consulta relacionada con la calificación de las rentas obtenidas por un sujeto residente en México, por la prestación, a través de internet, del servicio de soporte técnico y mantenimiento de software para efectos del Convenio suscrito entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, cuando las consultas formuladas se refieren a situaciones muy específicas de un contribuyente, incluyen un esquema fáctico detallado, versan sobre materias particularmente complejas o tratan temas sobre los que no existe regulación específica, la SUNAT suele rechazarlas o, en caso de aceptarlas, las respuestas tienden a ser genéricas y se limitan a reiterar lo dispuesto en la norma⁵. En estos casos, estas respuestas no ofrecen un análisis adicional que permita anticipar al contribuyente cómo aplicaría la

⁴ Naciones Unidas. *Handbook on Dispute Avoidance and Resolution*. Nueva York, 2021.

⁵ Tal es el caso, por ejemplo, de la respuesta de la SUNAT a la consulta institucional sobre el tratamiento tributario para fines del Impuesto a la Renta de la compra y venta de criptomonedas realizada por una persona natural sin negocio, publicada como Informe 000012-2022-SUNAT/7T0000.

SUNAT una determinada normativa a las circunstancias particulares de su caso. Ello equivale, en la práctica, a no proporcionar una orientación distinta a la que ya se deriva de la mera lectura literal de las disposiciones legales y reglamentarias.

Un segundo aspecto relevante de este mecanismo es la limitación en su acceso, ya que los particulares no pueden plantear ante la SUNAT estas preguntas genéricas; únicamente lo pueden hacer -además del sector público- las entidades que tienen a su cargo la representación y defensa de los intereses de otras personas o entidades a las que agrupa en torno a una misma actividad, sea ésta de carácter económico, laboral o profesional. Por ello, en la práctica, los contribuyentes que buscan claridad sobre decisiones fiscales importantes suelen canalizar sus consultas a través de gremios, cámaras de comercio o colegios profesionales.

De otro lado, el plazo legal de 90 días para resolver estas consultas rara vez se cumple. Es común que las respuestas tarden seis meses, un año o incluso más, y en algunos casos, las consultas quedan sin resolver. Ni el Código Tributario ni la Ley del Procedimiento Administrativo General han establecido sanción o consecuencia para la administración cuando no cumple con el plazo legal establecido. El Código Tributario únicamente señala que la falta de respuesta no implica aceptación de los criterios expresados en la consulta.

Un problema no menor asociado de este mecanismo es el riesgo de cambios de criterio por parte de la Administración Tributaria. En los últimos años, la SUNAT ha dejado sin efecto varias opiniones previas, modificando de manera sustancial la interpretación de cómo debe aplicarse una norma específica a determinados hechos. Este cambio de criterio no solo genera incertidumbre, sino que también tiene efectos retroactivos sobre los contribuyentes que, basándose en el criterio vigente al momento de tomar decisiones, ajustaron su comportamiento tributario bajo la suposición de un determinado impacto fiscal. Al momento de una fiscalización, la SUNAT aplica retroactivamente el nuevo criterio, invalidando la certeza que los contribuyentes creían tener respecto de ejercicios anteriores y generando conflictos innecesarios que podrían haberse evitado con un marco normativo más estable y previsible.

La restricción en el acceso, la demora prolongada y la posibilidad del cambio retroactivo reducen la eficiencia del mecanismo y limitan su utilidad como herramienta de prevención de conflictos tributarios.

Favorablemente, el Código Tributario no restringe las materias sobre las que puede versar la Consulta Institucional. En un contexto internacional, estas consultas podrían versar sobre temas como la elección del método de precios de transferencia adecuado para valorar una determinada transacción entre partes relacionadas, la existencia o no de un establecimiento permanente en

función de ciertas características, o la caracterización de ingresos específicos para fines fiscales o en el marco de un tratado de doble imposición. No obstante, el carácter doméstico de la consulta institucional limita su efectividad para resolver conflictos transfronterizos.

Aunque los informes de la SUNAT proporcionan en muchos casos claridad sobre la aplicación de la normativa interna y su interacción con tratados internacionales, su alcance se circunscribe a la interpretación de la ley tributaria peruana y la posición de la administración tributaria frente a dichos tratados. El desarrollo sus informes no abarca la aplicación de la normativa tributaria de otras jurisdicciones involucradas en una operación transfronteriza, ni la interpretación que esas jurisdicciones puedan dar a los tratados internacionales. Estas limitaciones son particularmente problemáticas en situaciones donde existen divergencias entre las administraciones tributarias de diferentes países sobre cómo aplicar un tratado o sobre la caracterización de una transacción.

Aunque los países miembros del Marco Inclusivo de BEPS, como Perú, tienen la obligación de intercambiar información de manera espontánea sobre ciertos “*rulings*” u opiniones que podrían generar preocupaciones relacionadas con BEPS, esta obligación no implica que la SUNAT deba consultar a otras administraciones tributarias antes de emitir una respuesta en el marco de una Consulta Institucional. Tanto a nivel legislativo como en la práctica, no se ha establecido que la SUNAT incorpore consultas o interacciones formales con otras administraciones tributarias de países con los que Perú ha suscrito convenios para evitar la doble imposición, ni que tome en consideración las opiniones emitidas por estas administraciones⁶.

Un ejemplo claro de esta limitación se observa cuando se busca certeza y predictibilidad en la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), una herramienta singular diseñada para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros. En la práctica, se ha visto que, aunque los contribuyentes han obtenido opiniones de distintas administraciones tributarias de los países de la CAN respecto de la aplicación del artículo 14 de la referida decisión, estas opiniones han resultado divergentes y, en algunos casos, contrapuestas. Esta ausencia del componente internacional del mecanismo dificulta la efectiva prevención de conflictos en esta materia, subrayando la necesidad de un mecanismo con

⁶ Nótese que existe también el mecanismo de interpretación prejudicial de la Comunidad Andina, que opera más como una herramienta durante el litigio que como un mecanismo preventivo para evitar disputas. Este mecanismo puede ser solicitado por los jueces nacionales bajo dos modalidades: facultativa y obligatoria. En ambos casos, las resoluciones interpretativas emitidas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina se publican y pueden servir como referencia, pero no son un mecanismo diseñado específicamente para abordar la prevención de disputas antes de que estas surjan.

enfoque más colaborativo y alineado entre las administraciones tributarias involucradas⁷.

Aún con sus limitaciones, la SUNAT considera a la consulta institucional como una pieza clave dentro de sus estrategias para prevenir disputas fiscales, tanto en el ámbito doméstico como internacional. Esta percepción se refleja en el *Country Profile* que Perú envía a la OCDE al reportar el avance en la implementación del estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS. Según lo reportado por Perú⁸, las consultas institucionales constituyen el mecanismo disponible que el país ha implementado para prevenir conflictos relacionados con la aplicación de convenios para evitar la doble imposición⁹.

A pesar de enfrentar desafíos prácticos, el mecanismo de Consultas Institucionales sigue siendo una herramienta crucial para los contribuyentes que buscan obtener la perspectiva de SUNAT, especialmente en escenarios que involucran nuevas normas fiscales o modelos de negocio *cross-border* donde pueden faltar precedentes establecidos.

B. Consultas Particulares

El mecanismo de Consultas Particulares, regulado en el artículo 95-A del Código Tributario, permite a los contribuyentes con interés legítimo y directo solicitar a la SUNAT orientación sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones específicas que les conciernan. Este mecanismo está restringido a aquellos casos en los que la obligación tributaria aún no ha nacido al momento de la presentación de la consulta y a hechos o situaciones que no hubieran sido previamente tratados por la SUNAT en una respuesta a una consulta institucional.

Un aspecto destacado es que la respuesta a la consulta particular tiene efectos vinculantes para el contribuyente solicitante y los órganos de la SUNAT, siempre que se mantengan inalterados los antecedentes y circunstancias del caso consultado¹⁰.

⁷ HARO HERMOZA, Gabriela y HERNÁNDEZ MORALES, José Julio. “Hacia una aplicación uniforme del Artículo 14 de la Decisión 578 en la CAN”, en *Libro conmemorativo por el 40 aniversario de IFA Perú*, coord. Miguel Puga de la Rocha, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, Primera edición, agosto de 2024.

⁸ Mediante Resolución Ministerial 383-2021-EF/10 publicada el 31.12.20219, se designó al Superintendente Nacional de la SUNAT como representante autorizado del ministro de Economía y Finanzas para ejercer la función de autoridad competente prevista en los CDI en vigor, así como de los que entren en vigor con posterioridad a la publicación de la citada resolución.

⁹ Todos los países que forman parte del Marco Inclusivo de BEPS tienen el compromiso de implementar el estándar mínimo de la Acción 14. Esto incluye publicar sus perfiles sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, siguiendo un formato acordado por los países miembros <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/peru-dispute-resolution-profile.pdf>

¹⁰ La respuesta también pierde su carácter vinculante si se modifica la legislación aplicable, la jurisprudencia relevante o si la SUNAT determina que los hechos corresponden a actos simulados o elusivos de acuerdo con el Código Tributario.

Un resumen de las respuestas a estas consultas debe ser publicado en el portal de la SUNAT, por lo que, en teoría, no solo brindan al contribuyente un nivel de certeza similar al de un acuerdo anticipado respecto a las consecuencias tributarias de una determinada transacción, sino que también funcionan como una guía y orientación para el resto de los contribuyentes, de manera similar a las respuestas emitidas en el marco de las consultas institucionales. A pesar de estas características, la limitada implementación práctica y las condiciones de acceso han hecho que este mecanismo no sea eficaz.

La norma reglamentaria¹¹ establece un marco estructurado para la implementación progresiva de la consulta particular con un enfoque prioritario, limitando inicialmente las consultas particulares a áreas tributarias específicas y a ciertos tipos de contribuyentes. Por ejemplo, se permite que entidades extranjeras presenten consultas únicamente si sus inversiones en valores negociables superan un valor aproximado de 4 millones de dólares estadounidenses al momento de la presentación de la solicitud; o a aquellos sujetos con convenio de inversión aprobado por la autoridad competente.

Nótese que la Ley que introdujo este mecanismo al Código Tributario señalaba que el régimen de consultas particulares se implementaría de forma progresiva teniendo en cuenta el tamaño del contribuyente, el tributo a que se refiere o afecta la consulta, entre otros criterios, advirtiéndose de la exposición de motivos una justificación de tipo operativa para las restricciones al acceso¹². No obstante, desde el 2015, no se han emitido normativas adicionales que impulsen su desarrollo ni se han percibido acciones para su difusión. A la fecha, solo una consulta particular ha sido publicada en el portal de la SUNAT, mientras que aproximadamente un ciento de solicitudes han sido rechazadas.

El mecanismo de la consulta particular presenta para el Perú un gran potencial como efectiva herramienta de prevención de disputas. Mecanismos similares han demostrado ser altamente eficaz en otros países para el mismo fin. Por ello, es necesario que la SUNAT continúe invirtiendo en la evaluación y fortalecimiento del mecanismo, sobre todo considerando que robustecer y reimpulsar la consulta particular sería una opción más viable que crear nuevos mecanismos preventivos desde cero.

C. Acuerdos anticipados de precios

La interpretación y aplicación de las normas de precios de transferencia constituyen un proceso complejo que integra diversos elementos, lo que lo

¹¹ Aprobada por Decreto Supremo 253-2015-EF.

¹² GARCÍA SAMANIEGO, Sally Marita. "No me consultes: análisis de la consulta particular en el derecho tributario peruano", Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2022, p.39.

hace más propenso a generar conflictos en comparación con otros aspectos de la determinación del Impuesto a la Renta. En particular, la implementación práctica del concepto de comparabilidad o “*arm’s length*” es uno de los aspectos que más discute en el trabajo de precios de transferencia. En Perú, esta problemática ha surgido como una de las principales causas recientes de disputas entre los contribuyentes y la SUNAT.

Los acuerdos anticipados de precios (“APA”s, por sus siglas en inglés) son acuerdos de naturaleza civil entre la SUNAT y contribuyentes en los que se determina la valoración de las diferentes transacciones con partes vinculadas¹³. La finalidad de los APAs es establecer la metodología, las comparables, los ajustes adecuados a estos, entre otros; y, si corresponde, el precio que respalde las diversas transacciones realizadas por el contribuyente con sus partes vinculadas por un tiempo determinado. Este instrumento está ampliamente reconocido como una herramienta clave para mejorar la comprensión de las transacciones por parte de los funcionarios fiscales y prevenir de manera anticipada los desafíos que surgen de la interpretación y aplicación de las normas de precios de transferencia a transacciones particulares.

Los APAs están regulados por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento. Desde el 1 de enero de 2013, la SUNAT tiene la facultad de negociarlos con contribuyentes nacionales, en lo que se conoce como un acuerdo anticipado de precios unilateral. Bajo esta modalidad, los APAs constituyen un mecanismo doméstico donde únicamente la autoridad tributaria local, en este caso la SUNAT, y el contribuyente están involucrados. Este formato es ampliamente reconocido y utilizado en diversas jurisdicciones como uno de los mecanismos más comunes y relevantes para la resolución anticipada de posibles disputas en materia de precios de transferencia¹⁴.

El régimen vigente también permite a la SUNAT celebrar APAs con otras administraciones tributarias de países con los que el Perú ha firmado convenios internacionales para evitar la doble imposición. Esta modalidad bilateral tiene su base legal en los procedimientos de acuerdo mutuo establecidos en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú, en las disposiciones equivalentes al artículo 25(3) de los Modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas. Esta colaboración permite enfrentar de manera integral problemas como la doble imposición o las discrepancias en

¹³ De conformidad con el inciso f) del Artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, estos acuerdos también se pueden celebrar para determinar la valorización de transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o a las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial.

¹⁴ DE GOEDE, Jan y MARUCA, Sam. *Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution. General Report. Cahiers de Droit Fiscal International, Studies on International Fiscal Law, International Fiscal Association, 76th Congress Cape Town 2024, Volume 108B, 2024.*

la aplicación de las normas de precios de transferencia entre uno o más países.

Los contribuyentes interesados en un APA pueden iniciar interacciones preliminares con la SUNAT para detallar sus intenciones y evaluar la viabilidad del acuerdo. Posteriormente, deben presentar una propuesta integral con información detallada sobre la metodología y precios establecidos, sin necesidad de pagar una tasa para iniciar o concluir el proceso. Durante la evaluación, la SUNAT puede solicitar información adicional o convocar al contribuyente para profundizar en la documentación presentada. Las propuestas pueden ser aprobadas sin cambios, aprobadas con modificaciones consensuadas o rechazadas, y en todos los casos, la decisión debe sustentarse en un informe técnico.

A pesar del marco legal establecido, el uso de los APAs en Perú ha enfrentado retos significativos. Hasta la fecha, no se ha concluido efectivamente ningún acuerdo de este tipo en el país, bajo ninguna de sus modalidades. De las pocas solicitudes de APA recibidas, la mayoría no avanzó debido a rechazos administrativos, negociaciones fallidas o el retiro voluntario de los contribuyentes. Esto pone de manifiesto las dificultades que enfrentan los contribuyentes para beneficiarse de este mecanismo y obtener la certeza esperada.

Uno de los principales retos es el plazo máximo de hasta 36 meses establecido para resolver una solicitud de APA. Este período, que resulta excesivo, desincentiva su uso debido a la prolongada duración del proceso. Otro aspecto crucial es la confidencialidad de la información que los contribuyentes deben presentar, la cual es extensa y detallada. Actualmente, la Gerencia de Fiscalización Internacional y Precios de Transferencia, dentro de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, está a cargo tanto de la programación y ejecución de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia como de la evaluación de propuestas relacionadas con los APAs. Esta superposición de funciones genera preocupaciones sobre la confidencialidad de la información presentada durante el proceso de APA, lo que erosiona la confianza de los contribuyentes en el mecanismo¹⁵.

Otro aspecto relevante para considerar en el análisis del mecanismo de los APAs en Perú es la temporalidad de su vigencia. Actualmente, los APAs en el país tienen una duración limitada a tres años fiscales consecutivos, lo que podría parecer insuficiente frente a las mejores prácticas internacionales, donde es común que los acuerdos se extiendan por cinco años o más en jurisdicciones con mayor experiencia en precios de transferencia. La justificación aparente para esta restricción podría encontrarse en un enfoque

¹⁵ MENDOZA, Y. *APAs, una tarea pendiente para la SUNAT y los contribuyentes: ¿Cuándo se firmará el primero en Perú?*, 7 de junio de 2023. Disponible en web: <https://desafios.pwc.pe/apas-tarea-pendiente-para-la-sunat-y-los-contribuyentes-cuando-se-firmara-el-primero-en-el-peru/>

adoptado por países con menor experiencia en precios de transferencia, que tienden a limitar inicialmente la duración de sus APAs para evaluar la experiencia adquirida y ajustar sus prácticas si es necesario¹⁶. Lo anterior, combinado con los costos sustanciales asociados a la preparación de las propuestas, genera que los contribuyentes prefieran enfocar sus recursos en respaldar y sustentar los precios de transferencia en eventuales fiscalizaciones, siendo esta opción más eficiente en términos de tiempo y costos.

Es crucial que la autoridad tributaria peruana continúe fortaleciendo la evaluación y perfeccionamiento de los procesos asociados a los APAs, tanto en su modalidad unilateral como en los acuerdos bilaterales y multilaterales¹⁷. Esto implica optimizar los procedimientos para hacerlos más ágiles, incorporar prácticas internacionales reconocidas y priorizar la formación de personal especializado en precios de transferencia y negociación de acuerdos internacionales.

ii. Herramientas de prevención de uso por la SUNAT

La SUNAT ha implementado diversos mecanismos y herramientas dirigidos a promover el cumplimiento tributario colaborativo y, en paralelo, prevenir la generación de controversias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. Estos mecanismos no están diseñados exclusivamente para atender disputas, sino que también cumplen una función preventiva, aportando lineamientos para la aplicación de las normas tributarias y orientando a los contribuyentes sobre prácticas que podrían ser objeto de observación por parte de la SUNAT.

A. Catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal

Uno de los esfuerzos destacados de la SUNAT en materia de prevención de disputas es la publicación del Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal¹⁸. Este catálogo, publicado por primera vez en febrero de 2020 y actualizado a su versión 3.0 en julio de 2024, funciona como una fuente de referencia oficial que busca fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Su principal objetivo es prevenir la participación de los contribuyentes en prácticas que puedan ser percibidas como estrategias indebidas para obtener beneficios tributarios.

¹⁶ Naciones Unidas. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, New York: 2017, Segunda edición, p. 487. Disponible en: <https://www.un.org/esa/ffd/publications/manual-transfer-pricing.html>.

¹⁷ De acuerdo con una de las mejores prácticas incluidas en el informe final sobre la Acción 14 de BEPS, los países deberían implementar programas de APAs bilaterales. Las explicaciones incluidas en el informe añaden que esto debería ser realizado por los países "tan pronto como tengan la capacidad para hacerlo".

¹⁸ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). *Catálogo de esquemas fiscales de alto riesgo*. SUNAT, 2024. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe>.

El catálogo incluye una amplia variedad de escenarios generales que podrían sugerir casos de incumplimiento tributario, incluyendo transacciones internacionales como la transferencia de funciones de I+D a jurisdicciones de baja tributación o el uso de esquemas para evitar la retención de impuestos en pagos transfronterizos. Estos esquemas no solo son evaluados para determinar la potencial aplicación de la Norma General Antielusiva (establecida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario), sino que también son priorizados por la SUNAT en función del impacto que podrían tener en los recursos del Estado.

A pesar de su relevancia, este catálogo no tiene carácter vinculante para los contribuyentes, ya que las caracterizaciones generales de cada esquema requieren un análisis más profundo de la justificación legal y económica de cada transacción específica. No obstante, el catálogo muestra la posición de la SUNAT frente a ciertas transacciones y la posible aplicación de las normas tributarias a los esquemas descritos, constituyéndose en una herramienta informativa relevante para evitar conflictos.

Además del catálogo, la SUNAT ha difundido el Manual sobre Control de la Planificación Fiscal Internacional del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Este manual, elaborado por el Secretariado Ejecutivo de CIAT, es una herramienta colaborativa actualizada en coordinación con especialistas de las diversas administraciones tributarias, ministerios de finanzas, organizaciones internacionales, académicos y representantes de la sociedad civil y el sector privado¹⁹, que aborda los riesgos de incumplimiento tributario detectados en el comportamiento de las empresas multinacionales, particularmente en países de América Latina.

Si bien este manual fue diseñado principalmente para fortalecer las capacidades de las administraciones tributarias, también representa una herramienta valiosa para los contribuyentes. Por ejemplo, el manual incluye un apartado titulado "Abuso de tratados", cuyo objetivo es analizar cómo los contribuyentes pueden aprovechar los tratados tributarios, identificar los principales abusos y sus efectos en los sistemas tributarios. Además, trata aspectos controvertidos de esta temática, describe mecanismos que podrían ser considerados por las administraciones tributarias para identificar estos riesgos, y destaca algunos temas aún no resueltos en la práctica internacional. En este sentido, el manual no solo es una herramienta formativa para las administraciones, sino también una fuente de referencia clave para que los contribuyentes comprendan y anticipen los enfoques adoptados por las autoridades fiscales.

¹⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). *Manual sobre Control de la Planificación Fiscal Internacional*. CIAT. Disponible en: <https://www.ciat.org/manual-sobre-control-de-la-planeacion-tributaria-internacional/>.

B. Guías administrativas

La SUNAT emplea manuales y materiales de capacitación administrativa que, si bien están diseñados principalmente para el personal de la Administración Tributaria, también resultan útiles para los contribuyentes interesados en comprender y prever los criterios de evaluación de la SUNAT.

Por ejemplo, en 2024, la SUNAT publicó en su portal web la guía Fehaciencia de los Gastos, una herramienta diseñada principalmente para orientar a las grandes empresas en la valoración de medios probatorios que acrediten la deducibilidad de gastos en sus operaciones. La guía describe diversas situaciones y los medios probatorios que podrían utilizarse para sustentar las observaciones formuladas en los procedimientos de fiscalización de la SUNAT.

La creciente publicación de estas herramientas y materiales fomenta la creación de sistemas internos de revisión en las empresas, con el objetivo de prevenir conflictos prolongados con la SUNAT. Aunque su propósito principal es brindar claridad sobre las obligaciones fiscales domésticas, su diseño y metodología podrían ser adaptados para atender temas internacionales, como precios de transferencia o establecimientos permanentes.

III. Otros mecanismos de prevención de disputas

Consideramos útil explorar las prácticas adoptadas por otras administraciones tributarias que han desarrollado mecanismos adicionales para prevenir disputas fiscales, enfocadas en construir relaciones más colaborativas entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, especialmente en el ámbito internacional. Entre todas estas iniciativas destacamos dos: el cumplimiento tributario colaborativo y los programas de auditoría conjunta como el Programa de Aseguramiento de Cumplimiento Internacional (“International Compliance Assurance Programme”), que ofrecen modelos innovadores para la prevención de disputas y en general, para el fortalecimiento de los sistemas tributarios.

i. Cumplimiento Colaborativo

Los sistemas de cumplimiento colaborativo no constituyen un único mecanismo, sino un conjunto de herramientas basadas en el concepto de colaboración entre la administración tributaria y los contribuyentes. Cada país adapta y diseña estas herramientas de acuerdo con sus particularidades normativas y operativas, pero todas comparten como eje central el diálogo previo a la determinación de impuestos. Este diálogo anticipado permite identificar y resolver potenciales problemas de forma previa a la disputa, a menudo antes de que el contribuyente presente su declaración, y fuera de canales más formales como los APAS o las consultas particulares.

Estos mecanismos presentan una amplia diversidad en cuanto a formalidad, enfoque y efectos. Como señala el reporte de Jan de Goede y Sam Maruca, en un extremo del espectro se encuentran programas claramente establecidos y estructurados que funcionan como asociaciones entre el contribuyente y la administración tributaria, generalmente denominados programas de "cumplimiento colaborativo"²⁰. En el otro extremo, se encuentran enfoques más informales, como la elevación de temas significativos o complejos dentro de la administración tributaria para su revisión antes de cualquier determinación formal²¹. Este rango de mecanismos busca no solo promover la resolución temprana de controversias, sino también fomentar una relación más constructiva entre las partes, fortaleciendo la confianza mutua y la transparencia en la gestión tributaria.

El Manual de la ONU, destaca los múltiples beneficios que generan programas de este tipo, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. Por un lado, se destaca que este modelo ayuda a las administraciones a fortalecer sus capacidades aumentando su conocimiento sobre los distintos modelos de negocios y facilitar el entendimiento de las preocupaciones de las empresas nacionales y multinacionales²². De igual manera, fomenta una mayor comprensión por parte de las empresas sobre las inquietudes y prioridades de las administraciones tributarias. Aún más importante, un sistema preventivo colaborativo de este tipo puede contribuir a prevenir conflictos antes de que estos escalen a disputas formales.

En línea con esta visión, en junio de 2023, la SUNAT anunció el lanzamiento del "Programa de Cumplimiento Tributario Colaborativo", basado en estándares internacionales de la OCDE y apoyado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Universidad de Economía y Empresas de Viena. Entre sus objetivos destacados, se planteó identificar riesgos de incumplimiento, promover el uso de tecnología para mejorar la eficiencia, evaluar operaciones transfronterizas para reducir la evasión fiscal y fomentar el cumplimiento voluntario en los contribuyentes de mayor interés fiscal.

La SUNAT también incluyó intenciones adicionales como la regulación de criterios para el uso de información, garantías para el cumplimiento de las conclusiones, acceso y salida claros del programa, y la implementación de un Código de Buenas Prácticas Tributarias. Sin embargo, desde este anuncio, no se ha identificado ninguna acción concreta ni por parte de la SUNAT ni del Poder Legislativo para implementar efectivamente el programa.

La implementación exitosa de un programa de cumplimiento tributario colaborativo en Perú como mecanismo efectivo de prevención de disputas

²⁰ DE GOEDE, Jan y MARUCA, Sam. "General Report: Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution," en *Cahiers de Droit Fiscal International*, 76th Congress of the International Fiscal Association, Cape Town 2024, Volumen 108B, p. 31.

²¹ *Ibid.*

²² United Nations, 2017, p.45.

requeriría considerar diversos elementos clave que garanticen su efectividad y aceptación tanto por parte de la administración tributaria como de los contribuyentes.

En primer lugar, es indispensable contar con un marco regulatorio que otorgue legitimidad al programa. Mientras que en algunos países este tipo de iniciativas se rigen por una regulación específica con rango de ley, detallada y limitada; en otros, las administraciones tributarias han implementado sus programas basándose únicamente en principios generales que fundamentan sus potestades, desarrollando las disposiciones necesarias mediante normas administrativas sin necesidad de una ley específica. Sin embargo, si se busca otorgar efectos vinculantes al programa, será imprescindible contar con una normativa de mayor jerarquía que delimite adecuadamente sus alcances y requisitos.

Otro aspecto crítico es la protección de la información proporcionada por los contribuyentes durante el procedimiento. La confidencialidad debe estar garantizada no solo mientras el programa esté en curso, sino también después de su finalización. Esto es especialmente relevante en un contexto donde los contribuyentes comparten datos sensibles que, de ser utilizados fuera del ámbito del programa, podrían generar desconfianza y desincentivar su participación²³.

Un enfoque progresivo de acceso al programa podría ser una estrategia inicial eficaz. En varios países, como es el caso de Italia, estos modelos se han implementado inicialmente para grandes contribuyentes, quienes generalmente disponen de los recursos humanos y técnicos necesarios para gestionar un marco de control fiscal adecuado y cumplir con los estándares de gobernanza tributaria que estos programas exigen²⁴. Este enfoque permite un desarrollo gradual del programa, facilitando su evaluación y ajuste antes de ampliarlo a un universo más amplio de contribuyentes.

Por último, será necesario que los contribuyentes realicen una evaluación detallada de los costos y beneficios asociados con su participación en el programa. Aunque los beneficios potenciales, como la reducción de incertidumbre y litigios, son evidentes, también es crucial considerar los costos en términos de recursos humanos y financieros que podría implicar cumplir con los requisitos del programa. Solo mediante una valoración adecuada de estos factores se podrá fomentar una participación informada y sostenible en el programa.

ii. Programa de Aseguramiento de Cumplimiento Internacional

El Programa de Aseguramiento de Cumplimiento Internacional ("ICAP", por sus siglas en inglés) es una herramienta desarrollada en el marco del Foro de

²³ Este mismo riesgo se advirtió en el caso del uso de otros mecanismos como los APAs.

²⁴ PALAZZI, Pamela, y PACELLI, Federico. "Branch Report: Italy." *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume 108B: Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution. International Fiscal Association, 76th Congress, Cape Town, 2024.

Administración Tributaria (Forum on Tax Administration, FTA) de la OCDE²⁵. Este mecanismo está diseñado para fomentar la colaboración entre las administraciones tributarias y los grupos multinacionales antes de que los contribuyentes tomen decisiones fiscales relevantes o presenten sus declaraciones.

El ICAP es un programa voluntario que permite a las empresas multinacionales participar activamente y de manera transparente con las administraciones tributarias de las múltiples jurisdicciones adscritas a este mecanismo internacional. Aunque no otorga certeza jurídica legal como lo haría un APA, durante el proceso las autoridades fiscales puedan identificar, evaluar y mitigar los riesgos tributarios relacionados con operaciones transfronterizas en áreas claves de la tributación internacional como es el caso de establecimientos permanentes, valorización de bienes tangibles e intangibles, servicios intragrupo o instrumentos de financiamiento.

La participación en el ICAP ofrece algunos beneficios prácticos para las administraciones tributarias que se adscriban al mecanismo y las empresas multinacionales, aunque no está exento de limitaciones. Entre estos beneficios, la OECD destaca que el programa facilita el flujo de información entre las administraciones tributarias, ya que se basa en el uso de los reportes país por país (CbC) y otros datos relevantes. Esto permite un análisis más coordinado de los riesgos fiscales relacionados con las actividades transfronterizas de las empresas multinacionales, proporcionando a las administraciones una visión más completa de sus operaciones internacionales.

El objetivo que resaltamos de este programa es el de la reducción de disputas. Al permitir una evaluación temprana de los riesgos fiscales se espera que el número de casos que deban ingresar a procedimientos de acuerdo mutuo sea menor, lo que podría contribuir a un ambiente de cooperación más fluido entre las administraciones tributarias y las empresas multinacionales, aunque no se garantiza la eliminación de conflictos.

En la región, Chile y Colombia, como miembros de la OCDE, han adoptado el ICAP, mientras que Argentina, a pesar de no ser miembro de la organización, también ha destacado por su participación en el programa. De acuerdo con lo informado en el *Branch Report* de Argentina en los *Cahiers de Droit Fiscal International*, a dicha fecha la Administración Federal de Ingresos Públicos había completado su participación en dos programas ICAP con empresas multinacionales liderados por administraciones tributarias europeas, habiendo finalizado el análisis de riesgos de ambos casos²⁶.

²⁵ OECD. *The International Compliance Assurance Programme: Handbook for Tax Administrations and MNE Groups*. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>.

²⁶ D'ALESSANDRO, Valeria y LIQUIN, Graciela. "Branch Report: Argentina", en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association,

IV. Conclusiones

La prevención de disputas fiscales en el contexto internacional se ha consolidado como un desafío global para las administraciones tributarias, especialmente en países en desarrollo como Perú, que enfrentan la creciente complejidad de las transacciones internacionales y modelos de negocios cada vez más sofisticados. Aunque Perú ha adoptado ciertos mecanismos, estas herramientas, si bien valiosas, presentan limitaciones tanto en su alcance como en su efectividad, particularmente cuando se trata de resolver conflictos transfronterizos, y la falta de un enfoque más integral y multilateral.

Es necesario que Perú mejore y potencie los mecanismos existentes, especialmente la consulta particular, ampliando su alcance y asegurando su efectividad en la resolución de disputas internacionales. También es fundamental trabajar en los APAs, no solo en su modalidad unilateral, sino también en su expansión a los niveles bilateral y multilateral, para que realmente puedan cumplir con su función preventiva en el ámbito internacional

Además, en paralelo, Perú podría explorar la implementación de otros enfoques colaborativos más avanzados, como los programas internacionales de cumplimiento colaborativo y el ICAP de la OCDE. No obstante, estos enfoques solo serán viables si se cuenta con las garantías necesarias, un marco legal adecuado y un compromiso claro por parte de las autoridades tributarias.

Si bien Perú ha dado pasos importantes en la implementación de mecanismos para la prevención de disputas fiscales, aún se requiere un esfuerzo continuo para mejorar y expandir estas herramientas, integrando nuevas prácticas internacionales que, con la debida adaptación a la realidad peruana, fortalezcan la certeza jurídica, la confianza entre las partes y la eficiencia del sistema tributario. La clave está en diseñar un sistema flexible y multidimensional que permita prevenir disputas antes de que surjan, reduciendo así la litigiosidad y mejorando las relaciones entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

76th Congress, Cape Town 2024, Volume 108B: Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution, p. 188.