

**QUINTO PANEL DE PONENTES:
ASPECTOS TRANSFRONTERIZOS DE LA CAG**

OCTAVIO SALAZAR

CARLOS CHIRINOS

WALKER VILLANUEVA

LUIS DURÁN

RENÉE VILLAGRA

1. Pregunta para Octavio Salazar

- En líneas generales, en su opinión y en estos momentos, ¿la CAG contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario sería aplicable a los CDI suscritos por el Perú y actualmente en vigencia?

2. Pregunta para Carlos Chirinos

- ¿Por qué la CAG del CDI prevalece sobre la CAG interna?
¿Por qué las exigencias de la CAG interna referidas a *“precisión en su alcance”*, *“carga de la prueba sobre la Administración Tributaria”* y *“procedimiento garantista”* deben también considerarse aplicables a la CAG del CDI, para lo cual se requiere un desarrollo legislativo?

INTERACCION ENTRE LA CAG DE DERECHO INTERNO Y LA CAG DEL CDI

CARLOS CHIRINOS

Antecedentes

- En la V Reunión del Marco Inclusivo sobre la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, celebrada los días 27 y 28 de junio, el Perú firmó el MLI.
- El Perú **acepta** la aplicación del Artículo 7 (1), **el test de propósito de negocio**, como una medida provisional, pues tiene la intención de adoptar una LOB en reemplazo del mencionado artículo.
- Además, **el test de propósito de negocio** se encuentra incluido en el Modelo OCDE Versión 2017, Artículo 29 (9), actualizado con las recomendaciones del Proyecto BEPS.
- En el caso de los CDI con Chile, Portugal y México de manera automática se establecerá una situación de coexistencia de una CAG en el nivel del CDI y la CAG de Derecho Interno.

Prevalencia de la CAG del CDI

- El legislador, al incorporar una CAG, no pretende negar o cuestionar los beneficios de un CDI; sin perjuicio de argumentos que puedan sostenerse para su aplicación (i.e. posición de OCDE a partir de 2003).
- En un escenario de coexistencia de ambas CAG, debemos recurrir a principios reconocidos internacionalmente como “Pacta Sunt Servanda” y “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para el incumplimiento de un tratado”.
- Constitucionalmente, un supuesto de conflicto normativo entre un CDI y la legislación interna se resuelve a partir de un criterio de “**reserva de competencia**”.
- La CAG interna, entonces, no puede cuestionar ningún beneficio que otorgue el tratado, ni puede ésta utilizarse como herramienta alternativa para cuestionar los beneficios que otorgue el CDI.

CAG del CDI

- “No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido (léase, el CDI que corresponda), los beneficios concedidos en virtud del mismo **no se otorgarán** respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando **sea razonable concluir**, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio **tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo**, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias **es conforme con el objeto y propósito** de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido”
- *Caso propuesto: “conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del CDI”*

Exigencias en el marco de la CAG del CDI

- La CAG del CDI facilita en demasía la tarea de la Administración Tributaria para denegar un beneficio que otorgue el tratado, y deja al contribuyente a expensas de la “razonabilidad” que pueda sujetar la actuación de la autoridad en un caso específico.
- En razón a esto es que sugerimos que las exigencias que se refieren a las CAG internas, se extiendan también a la CAG del CDI; en efecto, los criterios de “precisión en su alcance”; “carga de la prueba sobre la Administración Tributaria”; y “procedimiento garantista”, en nuestra opinión, deben ampliarse legalmente y alcanzar cualquier aplicación del PPT al amparo de un CDI.
- Si en la CAG interna se exigen estos parámetros, el mismo grado de desarrollo merece la aplicación de la CAG del CDI. No observamos razones para distinguir entre una y otra, y dejar con menor protección al contribuyente en el terreno del tratado.

3. Pregunta para Walker Villanueva

- ¿Cuáles serán las características de la CAG que se aplicaría los CDI celebrados con Chile, México y Portugal, ahora que Perú se adhirió al Convenio Multilateral para implementar las medidas BEPS y por qué respecto de los CDI celebrados con Suiza, Corea, Canadá y Brasil no es posible la aplicación de CAG alguna?

4. Pregunta para Luis Durán

- ¿Las normas de la Ley del Impuesto a la Renta peruano sobre precios de transferencia tienen el carácter de normas de valoración, de normas antielusivas específicas (CAE) o generales (CAG)? ¿Las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE en su versión publicada en el año 2017, que permiten que las Administraciones Tributarias desconozcan y recharactericen operaciones para efectos de la aplicación de los precios de transferencia, son de aplicación para la determinación del Impuesto a la Renta peruano?

La cláusula antielusiva general y su relación con las normas de precios de transferencia

LUIS DURÁN

PAUL NINA

Preguntas del relator

¿Las normas sobre precios de transferencia son normas de valoración, antielusivas específicas (CAE) o antielusivas generales (CAG)?

¿Las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE 2017, que permiten el desconocimiento y recalificación de operaciones, son aplicables para determinar el Impuesto a la Renta peruano?

Nota: La presente ponencia analiza las normas de precios de transferencia y su aplicación fuera del ámbito de CDI's

Relación CAG, CAEs y TAARs

CAG	CAE	Relación
<u>CAG</u> Permiten recaracterizar los hechos del caso y las formas jurídicas conforme al principio de sustancia sobre forma (Pistone 2016: 75)	<u>CAE Propias:</u> aceptan la forma de las transacciones adoptadas por los contribuyentes, pero desconocen los beneficios tributarios derivados de dichas formas tributarias (Krever 2017:13)	Aplicación complementaria
	<u>CAE Impropias (Targeted antiavoidance rules – TAARs):</u> Estas cláusulas consisten en facultades otorgadas a la Administración Tributaria para desconocer la forma jurídica adoptada por los contribuyentes recurriendo a tests propios de las CAG pero únicamente circunscritas a transacciones específicas (Zornoza, Baez, Pistone 2016)	<i>Lex specialis derogat generali</i>

- Jurisprudencia relevante:
 - Caso Colomer Group (España): CAG y subcapitalización.
 - Corte Federal de Arbitraje (Rusia): CAG y subcapitalización.

Las normas de precios de transferencia son normas de valoración y no CAEs

- Teoría de Luis Eduardo Schoueri (siguen esta corriente: Yariv Brauner, Marta Pankiv, Ana Paula Dourado, etc.):

El principio de igualdad exige que la capacidad contributiva de los sujetos vinculados y no vinculados debe ser medida bajo un mismo criterio. ¿Cuál es ese criterio? El valor de las operaciones en mercado abierto.



- Las normas de precios de transferencia no son antielusivas:
Corte Suprema Italiana (Sentencias N° 15005, 15298, 16399, 27087, 10739, 11949, etc.).

CAG y normas de precios de transferencia peruanas

Conclusión:

Las normas de precios de transferencia peruanas no son normas antielusivas, sino normas de valoración.

En consecuencia la CAG puede aplicarse de forma complementaria a las normas de precios de transferencia.

Recalificación y desconocimiento de operaciones en las Guías OCDE

Guías OCDE 1995 - 2010	Guías OCDE 2017
<p>1.65 ... hay <u>dos circunstancias</u> particulares en las que, <u>excepcionalmente</u>, puede resultar apropiado y legítimo que la administración tributaria <u>ignore la estructura planteada</u> (...). La primera circunstancia surge cuando la sustancia económica de la operación difiere de su forma (...) La segunda circunstancia surge cuando, coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que habrían suscrito empresas Independientes.</p>	<p>1.122 En esta sección se describen las circunstancias en las que la operación entre las partes tal y como ha sido definida con precisión puede ser <u>ignorada</u> a efectos de precios de transferencia (...). (...) La operación definida con precisión puede ignorarse y, en su caso, <u>sustituirse por otra operación</u> alternativa cuando los acuerdos alcanzados en relación con la operación, considerados en su totalidad, difieren de los que habrían adoptado empresas independientes comportándose con lógica comercial (...)</p>

Recalificación y desconocimiento de operaciones en las Guías OCDE

Art. 32°-A, inc. h) LIR:

Para la interpretación de lo dispuesto en este artículo serán de aplicación las Guías (...), aprobadas por el Consejo (...), en tanto no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley.

Conclusión:

Aplicar las facultades de recalificación y desconocimiento de operaciones de las Guías OCDE 2017 a las normas de precios de transferencia peruanas vulnera el inciso h) del artículo 32°-A de la LIR

5. Pregunta para Renée Villagra

- ¿Por qué las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE en su versión publicada en el año 2017, en la parte que habilitan a desconocer y recalificar operaciones, no pueden ser utilizadas para la aplicación de las normas contenidas en el artículo 32 -A de la Ley del Impuesto a la Renta peruano?

“RELACIÓN DE LOS LINEAMIENTOS DE LA OCDE SOBRE RECALIFICACIÓN Y LA CAG DEL PERÚ”

RENÉE VILLAGRA

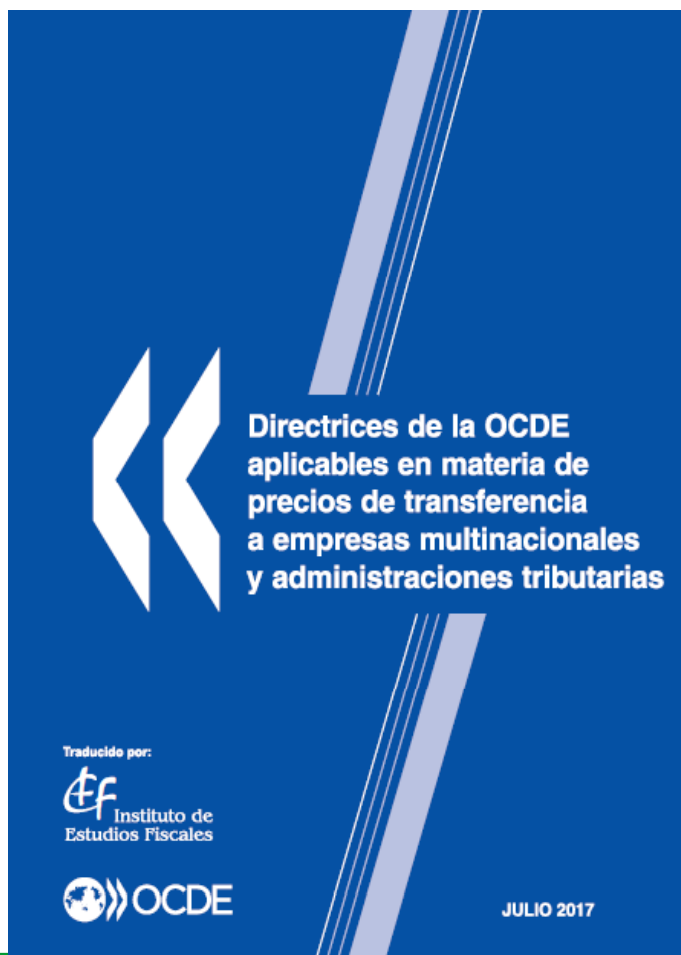
PRINCIPIO *ARM'S LENGTH*

- El ámbito que la OCDE reconoce al principio *arm's length* no se limita al precio o valor; sino que abarca a los “acuerdos de libre competencia” (acuerdos *arm's length*).



- El análisis de comparabilidad consiste en una comparación entre las condiciones, no sólo el precio, de las operaciones entre vinculados y las que hubieran establecido entre empresas independientes.

Recaracterización: Directrices 2017



1.122. En esta sección se describen las circunstancias en las que una operación definida de forma precisa puede ignorarse a los efectos de la determinación del precio de transferencia. Dado que tal rechazo puede ser controvertido y el origen de una doble imposición, debe hacerse todo lo posible por determinar la verdadera naturaleza de la operación, por aplicar un precio de plena competencia a la operación definida de forma precisa, y garantizar que la operación no se rechaza únicamente por la dificultad que entraña determinar su precio de plena competencia. Cuando puede observarse la misma operación entre partes independientes en circunstancias comparables (es decir, cuando todas las características con relevancia económica son las mismas que las que concurren en la operación comprobada, salvo por el hecho de que las partes son empresas asociadas), el rechazo no está justificado. Es importante señalar que el mero hecho de que no pueda observarse esa operación entre partes independientes no significa que deba rechazarse. Las empresas asociadas pueden concertar una variedad de acuerdos mucho más amplia que las empresas independientes y realizar operaciones de índole específica que no se dan, o sólo se dan muy rara vez, entre partes independientes, y hacerlo por sólidas razones empresariales. La operación definida de forma precisa puede ignorarse y, si procede, sustituirse por otra operación alternativa cuando los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieran de los que habrían suscrito empresas independientes que actuaran de modo racional desde un punto de vista comercial y en circunstancias comparables, impidiendo así que se determine un precio aceptable para ambas partes teniendo en cuenta sus respectivas circunstancias y las opciones de las que disponen de modo realista en el

RECARACTERIZACIÓN

- Las Guías de la OCDE versión 2017 (1.119-1.128) reconocen la procedencia de la recalificación en cualquiera de las dos circunstancias siguientes: (i) operaciones en las que la sustancia difiera de la forma legal; y, (ii) en transacciones no comerciales. La recaracterización, procede al margen de la existencia o no de una CAG u otra norma antielusiva.
- Las Guías de la OCDE, en su calidad de herramientas de interpretación del artículo 32°-A de la LIR cuya naturaleza es exclusivamente valorativa, resultan inaplicables en el Perú respecto a la recalificación, en tanto los dos supuestos que la activan no han sido recogidos por el artículo 32°-A de la LIR.
- Nuestro sistema jurídico comprende la CAG prevista en la Norma XVI del TPCT, la cual constituye la única norma que permite a la SUNAT recalificar operaciones entre parte vinculadas.