

# MAPS Y APAS EN LA RESOLUCIÓN Y PREVENCIÓN DE CONFLICTOS CON LA AUTORIDAD FISCAL EN EL CONTEXTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

## *MAPS E APAS NA RESOLUÇÃO E PREVENÇÃO DE CONFLITOS COM A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA*

**Marcelo C. Ballardini**

*Analista Tributário/Preços de Transferência. Mestrando pelo IBDT. E-mail:  
[marceloballardini@gmail.com](mailto:marceloballardini@gmail.com)*

Recebido em: 10-11-2020  
Aprovado em: 18-12-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n8-5>

### RESUMEN

El creciente contexto de litigiosidad en relación a temas tributarios a nivel internacional, y en especial respecto de Precios de Transferencia, han puesto el foco en la utilización de instrumentos para la resolución como de la prevención de los mismos tanto a nivel internacional como en el Brasil. El presente trabajo realiza un repaso de la utilización de los instrumentos más conocidos para obtener estos objetivos tanto globalmente como en Brasil y finalmente realiza un planteo respecto del mayor desafío percibido en este aspecto para Brasil.

**PALABRAS CLAVE:** MAP, APA, RESOLUCIÓN DE DISPUTAS, PREVENCIÓN DE DISPUTAS, BEPS.

### RESUMO

O crescente contexto contencioso em relação às questões tributárias no âmbito internacional, e principalmente no que se refere às questões de Preços de Transferência, tem trazido o foco sobre a utilização de instrumentos de resolução e prevenção desses conflitos, tanto no âmbito internacional quanto no Brasil. Este artigo faz uma revisão da utilização dos instrumentos mais populares para a obtenção desses objetivos tanto globalmente quanto no Brasil e, por fim, faz um planteamento sobre o maior desafio percebido neste contexto para o Brasil.

**PALAVRAS-CHAVE:** MAP, APA, RESOLUÇÃO DE DISPUTAS, PREVENÇÃO DE DISPUTAS, BEPS

## 1. INTRODUCTION

La resolución de conflictos en el contexto de la legislación de Precios de Transferencia es uno de los principales aspectos que vienen siendo considerados en los últimos tiempos por la profesión toda vez que el contexto económico y el desarrollo de las metodologías de Precios de Transferencia en sí mismas se comienzan a enfocar progresivamente en aspectos cada vez más específicos, tanto a nivel sectorial como de transacciones con características peculiares, así como los temas de Precios de Transferencia relacionados con la digitalización de la economía o la creciente relevancia de transacciones o arreglos que involucran instrumentos financieros o activos intangibles. En este contexto dadas las particulares características que presentan, y la complejidad en su entendimiento y documentación, se encuentran lejos de presentar el mismo nivel de consenso que existe sobre otro tipo de transacciones o actividades como las actividades de manufactura, distribución o la prestación de servicios, sobre los que la mencionada profesión ha logrado cierto nivel de acuerdo, incluso estableciendo para este último caso directrices sobre reglas simplificadas (OCDE 2017 b, p. 338) de análisis y documentación que limiten, o por lo menos reduzcan el nivel de exposición de estas transacciones en términos de conflictividad entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

En este sentido un estudio realizado por EY en el año 2019 (EY, 2019, p. 5), entre más de 700 contribuyentes relevantes en el escenario mundial, muestra que un 79% de ellos menciona el actual escenario impositivo internacional como incierto o extremadamente incierto, con el 80% de los participantes mencionando habiendo sido cuestionados por parte de la autoridad tributaria en relación a la definición de sus Precios de Transferencia. Incluso un 40% de los mismos menciona que estos conflictos llegan a situaciones en que se concreta una doble tributación con costos asociados relevantes. A nivel local en Brasil, el creciente número de decisiones relacionadas a Precios de Transferencia por el “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)” puede servir como un indicio que sustente estas informaciones a nivel internacional. De las 155 decisiones realizadas en la última década (2009 – 2019) relacionadas a Precios de Transferencia se pasó de una media de 6 decisiones por año en el primer bienio a más del doble en el 2019, sin considerar que en años previos se llegó a tener alrededor de 20 en alguno de los periodos.

La creciente conflictividad en la materia hace que estos casos puedan ser tratados a través del desarrollo de procesos litigiosos con la Autoridad Fiscal y/o apelando a las decisiones de tribunales administrativos con funciones específicas, o con herramientas que enfoquen la resolución de los mismos a través de la concreción de acuerdos cooperativos entre los contribuyentes y la Autoridad Fiscal, tanto con anterioridad como con posterioridad al desarrollo de las transacciones y/o actividades potencialmente conflictivas, con el objetivo

de obtener mejores resultados en términos de reducción de costos en el proceso de resolución de conflictos e incremento de la certidumbre, elemento clave para el más eficiente desarrollo de las actividades económicas.

Al momento es relevante señalar que Brasil incluye en sus tratados para evitar la doble imposición, y ha implementado legislación tendiente a la resolución de conflictos bajo la herramienta conocida como Procedimiento de Acuerdo Amigable (MAP, por sus siglas en inglés) en línea con los requerimientos de los estándares mínimos establecidos en el marco del Proyecto BEPS de la OCDE. Asimismo, el marco normativo vigente relacionado a Precios de Transferencia no contempla la posibilidad de realizar Acuerdos Anticipados de Precios (APA, por sus siglas en inglés) que sería una herramienta de prevención de disputas.

En este contexto el presente trabajo explorará en la sección 2 el MAP como una herramienta a ser utilizadas en la resolución de conflictos, su historia, principales características, los cambios que trajo la Acción 14 del Proyecto BEPS y un resumen de su utilización, específicamente relacionado a los casos de Precios de Transferencia a nivel Mundial; en la sección 3 se analiza esta mencionada herramienta en el contexto de Brasil, su implementación y las reformas iniciales que sufrió, cuan difundida se encuentra su utilización durante sus primeros años, así mismo será comparado con su utilización por parte de países de la región LATAM, y por ultimo repasaremos los resultados del Peer review en el marco del Inclusive Framework on BEPS. Finalmente, en la sección 4 analizaremos a los Acuerdos Anticipados de Precios (APAs) como una herramienta de prevención de conflictos, alternativa al MAP, analizando sus principales características, su implementación y utilización a nivel global junto con el potencial beneficio para Brasil de su utilización a nivel local.

## 2. MAP COMO HERRAMIENTA EN LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

### 2.1. Historia y relación con precios de transferencia

El Procedimiento de Acuerdo Amigable (MAP) se constituye como una de las herramientas presentes en la Convención Modelo de la OCDE (OCDE 2017 a, p. 44) para la resolución de conflictos desde la versión borrador del año 1963 (MARKHAM, 2016, p. 82). El mismo se encuentra comprendido en el Artículo 25 de la mencionada Convención siendo que ha sufrido materiales modificaciones a lo largo de los años, hasta la más reciente versión del año 2017, que han impactado materialmente tanto en su implementación como en su funcionamiento y eficacia en la resolución de los mencionados conflictos: Solicitación del acceso solo en el país de residencia vs en cualquiera de los dos estados contratantes; la definición de un plazo de tres años a partir de la primera notificación de no conformidad con el tratado; la mención de su relación con los procesos administrativos locales (plazos); la incorporación de una instancia de arbitraje para temas no resueltos en el MAP, entre otros (SERRANO; MUÑOZ; ESTEBAN, 2019, p. 79).

Para ser considerada su utilización el mencionado Artículo 25 tiene que formar parte de un acuerdo para evitar la doble imposición firmado entre las partes competentes, así como tiene que ser incorporado al ordenamiento jurídico interno estableciendo los procedimientos específicos y las características puntuales que cada estado requiere. Un ejemplo en este sentido es el mismo de Brasil que en el pasado incluía el Artículo 25 en sus tratados, pero no contaba hasta el año 2016 con legislación interna que operacionalizara el acceso a esta herramienta por parte de los contribuyentes. Cabe mencionar que la utilización de esta herramienta no está limitada a los países miembros de la OCDE sino a cualquier país que firme un acuerdo para evitar la doble imposición con la mencionada inclusión.

Este instrumento puede ser aplicado en tres instancias diferentes: La primera se relaciona con situaciones en las que una persona considera que las acciones de una de las partes del tratado resultaron o van a resultar en una tributación que no se encuentra alineada con lo establecido en el Tratado, situaciones tratadas en los párrafos 1 y 2 del Artículo 25. Las siguientes dos instancias tienen que ver con la interpretación o aplicación del tratado en sí mismo, o con la eliminación de la doble tributación en casos no contemplados por el tratado, las cuales estarían contempladas en el párrafo 3. Normalmente, situaciones que involucran la doble imposición sobre contribuyentes específicos, los cuales dan comienzo a este tipo de procedimientos se encuadran en la primera de las instancias mencionadas.

Al mismo tiempo que el texto del artículo fue evolucionando, la OCDE continuó realizando trabajos relacionados con la mejora de los procedimientos para la resolución de disputas sobre aspectos tributarios así como en la generación de instrumentos que suplementen los existentes. En ese contexto la OCDE comenzó en Julio de 2004 con la publicación del reporte “Improving the Process for Resolving International Tax Disputes” el cual incluyó una serie de propuesta para mejorar este tipo de procesos las cuales fueron analizadas en profundidad a lo largo de los años siguientes tanto por las diferentes autoridades tributarias como por la OCDE. Como resultados de este proceso se realizaron modificaciones al mencionado texto de la Convención Modelo en su Artículo 25, incluyendo la posibilidad de acceder a instancias de arbitrajes sobre temas no resueltos en el procedimiento, así como se realizaron publicaciones adicionales en el año 2007 como es el caso tanto del Reporte “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes” que resumió todo este proceso de análisis de propuestas y modificaciones planteadas, así como el “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures” (MEMAP) el cual no tenía el objetivo de establecer obligaciones ni modificaciones a los textos oficiales de la OCDE (Convención Modelo o las Directrices de Precios de Transferencia), pero si complementar los mismos a través de la presentación de mejores prácticas que podrían ser adoptadas por las diferentes jurisdicciones en términos de procedimientos para tornar estos instrumentos más efectivos en su objetivo propuesto.

Junto con estas publicaciones, en el año 2006 se comenzó con el Programa de Estadísticas del MAP, desarrollando una recopilación de la utilización de esta herramienta por parte de los estados miembros de la OCDE, y desde el año 2008 se incorporó a los estados asociados en este programa. En una sección posterior presentaremos un repaso de estas estadísticas en los últimos años para ejemplificar su extendido nivel de utilización, en particular para situaciones que surgen en relación con Precios de Transferencia.

Sobre este último punto situaciones de doble imposición o potencial doble imposición en relación a la legislación de Precios de Transferencia se dan cuando del resultado del análisis y documentación de las transacciones bajo análisis es que una de las partes no está cumpliendo los estándares establecidos por las norma y por ende se debe realizar un ajuste de Precios de Transferencia sobre la base imponible del contribuyente, esto considerando como parámetro los precios y condiciones que serían definidos entre partes independientes. En especial el caso termina de configurarse cuando el estado de la contraparte no considera la posibilidad de aplicar un ajuste de precios de transferencia correlativo que elimine la doble imposición en referencia a esta transacción. Sobre este último punto, de acuerdo con informaciones presentadas por el CIAT hasta el mes de septiembre de 2018 (CIAT, 2018<sup>1</sup>) ningún país de la región LATAM había realizado ajustes correlativos / correspondientes, lo cual es referencia del potencial impacto de la doble imposición en relación con Precios de Transferencia dado que no se contempla esta vía de resolución en la región.

Para el caso de Brasil la situación es aún más compleja dado que presenta una legislación de Precios de Transferencia que no se alinea perfectamente con el estándar internacional (Principio Arm's Length), en el contexto de lo cual esta situación de doble imposición no solo podría surgir de la no aplicación de los ajustes correlativos, los cuales no pueden ser aplicados por este ni por sus contrapartes ya que Brasil no incluye en sus tratados el párrafo 2 del Artículo 9 de la Convención Modelo que trata del tema, sino que aun en el contexto en que de ambos lados de la transacción se cumplan las reglas establecidas localmente se podrían suscitar situaciones en que el contribuyente entienda que existe o podría existir doble imposición. El potencial impacto de este desalineamiento de reglas se ha visto morigerado gracias a la adopción por parte de Brasil, luego del retiro de sus reservas sobre el artículo 25 de la Convención Modelo de la OCDE y de la implementación del estándar mínimo de la acción 14 del proyecto BEPS, de la herramienta MAP para, entre otros, los casos relacionados a Precios de Transferencia, aun cuando los acuerdos firmados no contengan el mencionado párrafo del Artículo 9.

---

1 Presentado en su correspondiente archivo Excel, donde se resume el status en la región respecto a la aplicación de Ajustes Correlativos o Correspondientes, Secundarios, o de aplicación de Auto Ajustes por parte de los contribuyentes. Disponible en el link presentado en la sección de Bibliografía.

Algunos aspectos relevantes a ser considerados en términos de la eficacia de esta herramienta en la resolución de conflictos tributarios tiene que ver con la limitación en términos de plazo previamente mencionada, limitando la posibilidad de iniciar este proceso a solo 3 años desde la notificación inicial, lo cual sería importante evaluarlo a la luz de los plazos de la legislación interna en caso de que un proceso de litigio se mantenga en forma paralela, lo cual podría acarrear inconvenientes. Asimismo, esta es una herramienta que no garantiza la resolución favorable para el contribuyente por lo que en caso de que el texto del tratado no contenga el párrafo 5 correspondiente al acceso a una instancia de arbitraje, esta situación se podría constituir en un limitante realmente relevante. Aun así, el proceso de resolución en si no contempla la participación del contribuyente más que en la primera etapa del proceso (todos los pasos hasta que se presenta el caso), por lo que el acuerdo amigable obtenido hace más referencia a la interacción entre autoridades fiscales de los estados parte del tratado que al desarrollo de una relación cooperativa para con el contribuyente. Por fin un punto a destacar que limita la aplicación de esta herramienta, y que no es ampliamente mencionado por los diferentes autores que tratan el tema, se refiere a que este tipo de procedimientos solo está disponible en el contexto de estados parte que hayan firmado acuerdos para evitar la doble imposición. Si bien la actual red de acuerdos a nivel global es relativamente amplia, principalmente entre la economías desarrolladas, y se ha ido incrementando en las últimas décadas, presenta un gran variabilidad entre jurisdicciones y que por ejemplo en la región LATAM, Brasil se constituye como uno de los países con más tratados firmados (después de México y Colombia) contando con 33 acuerdos, los que se presentan como limitados ante el total de 195 estados existentes en el mundo potencialmente cubriendo una porción relativamente limitada de todo el universo de transacciones intercompañía que se pudieran dar, más aun en el contexto de la creciente expansión de los grupos multinacionales que llegan a cada vez más jurisdicciones.

## 2.2. Acción 14 BEPS como un estándar mínimo

Continuando con este proceso de trabajo sobre la resolución de disputas en el ámbito tributario, la OCDE incluyó este tema como parte de su Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) que culminó luego de varias etapas de publicación de borradores y presentación de comentarios y evaluaciones por parte de los *stakeholders* con la presentación de 15 documentos finales en el año 2015, denominados acciones, entre la que se destacan las cuatro que fueron caracterizadas como Estándares Mínimos que fueron acordados para su efectiva implementación entre los estados participantes del proyecto: Acción 5, para prevenir prácticas tributarias dañosas, la Acción 6, para prevenir el abuso de tratados, la Acción 13, a través de la implementación de un nuevo requerimiento relacionado a Precios de Transferencia como es el Country by Country Report, y finalmente la Acción 14, denominada “Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective”, específicamente destinada a profundizar el tema de referencia. Siguiendo lo postulado por la OCDE esta última acción se incluyó dentro del proyecto desde que

reconoce que “... actions to counter BEPS must be complemented with actions that ensure certainty and predictability for business” (OCDE, 2015, p. 11), aun así de acuerdo a lo postulado por Toledo Pires de Oliveira probablemente se justifique su inclusión dado el potencial incremento en términos de disputas que podrían surgir a partir de la implementación de las restantes acciones por parte de las jurisdicciones, y el impacto que esto podría traer en términos de potencial doble imposición sobre los contribuyentes, así como sobre la interpretación de las disposiciones incluidas en los mismos tratados (OLIVEIRA, 2017, p. 7).

Continuando con los comentarios de Toledo Pires de Oliveira en el mencionado trabajo, mismo en el contexto que presentamos en la sección previa de continuos trabajos en el área, no se consiguieron avances significativos aún con posterioridad a la inclusión en la Convención Modelo en el año 2008 de la alternativa de aplicación del arbitraje (OLIVEIRA, 2017, p. 4). Considerando que, como fuera mencionado previamente, existen limitaciones temporales para el comienzo de un MAP, no existe una obligación y plazo específico para que entre los estados partes lleguen a un acuerdo, y aún en el caso de que se obtenga un acuerdo el mismo no puede ser aplicado de manera forzada sobre los contribuyentes, la participación de los contribuyentes es limitada, y que los acuerdos logrados entre los estados partes pueden estar sujetos al toma y daca de cualquier negociación reflejando no solamente los méritos de cada MAP individual (Negociación caso a caso vs negociación por conjunto de casos), por lo que se puede mencionar que la efectividad y eficiencia de la herramienta es limitada lo cual contribuyo a reforzar la necesidad de profundizar en este aspecto a través de esta Acción 14.

Por este motivo este documento trabajó, a través del desarrollo de elementos a ser incorporados a la legislación local que constituyan un Estándar Mínimo, así como al desarrollo de recomendaciones de mejores prácticas, en relación con cuatro aspectos relevantes respecto a la resolución de disputas, los cuales son: la prevención de disputas; la disponibilidad y el acceso al MAP; la resolución de los casos de MAP; y la implementación de los acuerdos logrados a través del MAP. Como fuera mencionado previamente, estos elementos fueron complementados por una serie de mejores prácticas recomendadas, las cuales no son parte del Estándar Mínimo, entre las que se destacan: la inclusión del párrafo 2 del Artículo 9 de la Convención Modelo en los tratados cerrados (para resolver problemas relacionados a la aplicación de ajustes de Precios de Transferencia, que como fuera mencionado previamente Brasil no incluye, aunque haya implementado el estándar mínimo de la Acción 14 que puede relativizar la necesidad de implementación de esta best practice); establecer medios para publicar los resultados de los acuerdos logrados; implementación de programas de APAs bilaterales (aspecto a ser explorado en secciones siguientes del presente trabajo); entre otras.

Estos desarrollos, de ser implementados, podrían contribuir a que esta herramienta sea utilizada como forma de lograr resultados más eficientes no solo en términos del logro de

los objetivos planteados con un menor costo para con las partes involucradas, sino para que el mismo proceso se de en un plazo adecuado (objetivo promedio de 24 meses) permitiendo a las autoridades, en paralelo, liberar recursos con el objetivo de lograr atender la ya mencionada creciente demanda por la utilización de estos instrumentos y a los contribuyentes que cumplan con los requisitos para acceder a este tipo de procedimiento de resolución de disputas a operar en un ambiente de mayor certidumbre.

Asimismo, por esta Acción 14 ser clasificada como un Estándar Mínimo, el mismo documento incluye la implementación de un procedimiento de monitoreo sobre su implementación en el marco del Inclusive Framework on BEPS (OCDE, 2016, p. 7), grupo de países interesados en el proyecto BEPS junto con el G20, la OCDE y organizaciones internacionales y regionales que trabajan sobre temas impositivos que a la fecha cuenta con 135 países miembros y 14 de las mencionadas organizaciones en función de observadoras. Desde sus publicaciones finales, y para con las cuatro acciones consideradas Estándares Mínimos, se han desarrollado una serie de etapas evaluando la efectiva implementación de estas por las diferentes jurisdicciones por los mismos estados pares.

Un elemento adicional que trajo esta Acción 14 fue un reforzado énfasis, a través de la declaración por parte de un grupo relevante de países, de su intención de incluir como parte del acceso a un MAP la herramienta complementaria del arbitraje obligatorio y vinculante dada la consideración de ser este “la mejor forma de asegurar que las disputas tributarias sobre tratados sean efectivamente resueltas a través del MAP” (OECD, 2015, p. 41). Este instrumento se dejó para ser negociado, en el marco de la Acción 15, del Instrumento Multilateral, que si bien puede ser escogido o no por las jurisdicciones, se esperaba que fuera implementado por alrededor de 150 tratados lo que permitirá a los contribuyentes que hayan comenzado el proceso de un MAP ,sobre los cuales no se haya logrado un acuerdo entre los estados parte durante el periodo de dos a tres años, de iniciar el pedido de una instancia de arbitraje por parte de un ente decisor imparcial e independiente. Si bien este instrumento complementario se ve con recelo por la mayor parte de los estados, lo cual ha contribuido a su limitada adopción y aun menor efectiva utilización, en los casos en que se encuentra disponible funciona como una salvaguarda significativa para los contribuyentes lo que refuerza el ambiente de seguridad en el normal desarrollo de sus actividades.

### **2.3. Aplicación de MAP a nivel internacional. Relevamiento de su utilización global y en casos de precios de transferencia**

Desde su publicación en versión final en el año 2015, las acciones del proyecto BEPS llevan alrededor de 5 años en proceso de implementación y en este contexto el G20/OCDE Inclusive Framework on BEPS presenta en forma periódica un reporte del progreso con relación a este proceso por parte de las jurisdicciones que han adherido a este proyecto. El último reporte del mes de julio de 2020 (G20/OCDE, 2020, p. 29) plantea el relevante impacto



que esta Acción 14 tuvo, junto con el proceso de monitoreo entre pares, para con los estados parte que incrementaron en forma significativa la adopción de legislaciones relacionadas al acceso y al funcionamiento del MAP, así como la creciente resolución de los planteos realizados en este marco. Este proceso de revisión entre pares se vino concretando en dos etapas de acuerdo con el grupo de países que se incorporaron al Inclusive Framework on BEPS y ha dado como resultado hasta el momento más de 1500 recomendaciones para las diferentes jurisdicciones entre los que fueron destacados la necesidad de aplicar recursos adicionales para estos procesos, la mejora en los plazos para lograr los acuerdos y hasta en relación con necesidades puntuales para mejorar la legislación local.

Para ejemplificar este proceso se incluye a continuación un gráfico que muestra la evolución en los últimos años en términos de procesos MAP abiertos, el inventario de estos al final de cada año y más recientemente del número de casos resueltos, todo esto a nivel agregado.

Gráfico 1. Evolución de Casos de MAP



Preparación propia base datos publicados por la OCDE. Última información disponible año 2018.

Es importante clarificar que la OCDE comenzó a recopilar información sobre los procesos MAP desde el año 2006 con el Programa de Estadísticas previamente mencionado, aunque las informaciones presentadas hasta el año 2015 solo se corresponden a Países Miembro de la OCDE y a las denominadas Economías Asociadas. A partir de la información expuesta para el año 2016 la recopilación se corresponde a datos de todas las jurisdicciones participantes del Inclusive Framework on BEPS (alrededor de 135 jurisdicciones). La metodología de recopilación y puesta a disposición para con la OCDE desarrollada en conjunto con el FTA MAP Forum forma parte de uno de los elementos del Estándar Mínimo introducidos en esta acción. Cabe señalar que información específica en relación con la resolución de casos se encuentra disponible solo desde el año 2016.

Si bien se puede señalar que la información del periodo pre y post 2016 no es estrictamente comparable (dados los universos de jurisdicciones considerados), si es evidente el crecimiento en la utilización de esta herramienta si se considera que el número de pedidos de acuerdo iniciados cada año se han incrementado en un 145% hasta 2015 y un 130% hasta 2018. Asimismo, es importante destacar que la baja efectividad en el funcionamiento de los MAPs en términos de lograr una resolución adecuada a las disputas iniciadas se evidencia en el constante crecimiento del denominado inventario de casos el cual se incrementó un 160% en el periodo 2006 – 2015 y si se considera el plazo posterior al comienzo de la implementación de la Acción 14 se mantuvo esa tendencia mostrando un incremento del 180% desde el inicio en el registro de este tipo de estadísticas<sup>2</sup>.

Estos números generales podrían evidenciar el relativo poco impacto del Estándar Mínimo y las recomendaciones que trajo el proyecto BEPS, lo cual no estaría siendo una conclusión que surja de una consideración completa ya que también de acuerdo a las informaciones compiladas por este programa, el plazo medio de resolución de los MAP iniciados con posterioridad al 1ro de enero de 2016, fecha en la que comenzó la implementación de los mencionados mínimos estándar y mejores prácticas, presentó una caída más que significativa.

**Tabla 1. Plazo medio en Casos de Precios de Transferencia.**

En meses (media entre el plazo de caso de Precios de Transferencia y Otros Casos)	Casos Cerrados en 2016	Casos Cerrados en 2017
Casos Iniciados Pre 1ro de enero del 2016	30,00	40,10
Casos Iniciados Post 1ro de enero del 2016	2,00	6,25

Considerando que de acuerdo a lo postulado por el texto previamente mencionado de Michelle Markham “...it is disappointing that many of the options to improve the MAP look back to the MEMAP guidelines, rather than looking forward to the implementation of new measures” (MARKHAM, 2016, p. 92) es factible considerar que el impacto logrado no se debe a los Estándares Mínimos requeridos o a las Mejores Prácticas recomendadas sino a los

<sup>2</sup> Cálculos preparados en base a los datos disponibilizados por la OCDE en su pagina web respecto de las estadísticas sobre la resolución de Disputas. Disponible en el siguiente link: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.

efectos que trajo el nuevo elemento en la ecuación que es el proceso de monitoreo entre pares.

Finalmente, un último aspecto que estas estadísticas compiladas por la OCDE traen es la clasificación del tema que cada MAP iniciado está tratando entre temas relacionados a Precios de Transferencia (Atribución de Beneficios a un Establecimiento Permanente o Determinación de Beneficios entre empresas relacionadas) y a “Otros Casos”. Esta estadística cobra relevancia en relación con el soporte de la visión inicial establecida en nuestra introducción respecto de la relevancia de las disputas relacionadas con Precios de Transferencia en el contexto de creciente controversia en el ámbito tributario. A continuación, se exponen durante los últimos 3 periodos la proporción de casos referidos a Precios de Transferencia entre el inventario de casos y de los nuevos casos de MAP iniciado en los últimos años:

**Tabla 2. Proporción de Casos MAP de Precios de Transferencia.**

Años	2016	2017	2018
Proporción de Casos MAP de TP sobre Inventario Total	56,08%	53,89%	53,19%
Proporción de Casos MAP de TP sobre Total Casos Iniciados	41,18%	37,52%	38,99%

Si bien la tabla muestra una proporción que evoluciona con una pequeña tendencia a la baja en ambos aspectos, queda clara la elevada materialidad de la problemática que este aspecto de la tributación internacional representa y el elevado nivel de utilización de esta herramienta para intentar resolver este tipo de conflictos. Es un elemento más que suma a la visión cada vez más sólida respecto de que los Precios de Transferencia, y sus conflictos asociados, son un tema eminentemente de carácter internacional y no solo de Compliance local de jurisdicciones aisladas.

Finalmente es relevante señalar que de acuerdo a lo establecido desde la publicación de la Acción 14, durante el año 2020 se desarrolla una revisión general de la Acción 14 con el doble objetivo de fortalecer los estándares mínimos establecidos en el marco de la misma a través del incremento en el uso de los acuerdos bilaterales, redefiniendo los limitados casos en los que no se debería garantizar el acceso, entre otros; junto con la mejora en la transparencia a través de por ejemplo incrementar el tipo de datos a ser informados como parte del proyecto para mejorar la calidad de las estadísticas MAP.

### 3. MAP EN BRASIL

#### 3.1. Implementación y reformas iniciales

En el mes de noviembre del año 2016, y considerando que Brasil fue uno de los estados que se comprometió a la implementación de los Estándar Mínimos que trajo el Proyecto BEPS de la OCDE, entre ellos los incluidos en la Acción 14, se publicó la Instrucción Normativa 1669/2016 la cual contempla la reglas que rigen el Procedimiento de Resolución Amigable (MAP) para contribuyentes en el contexto de los acuerdos para evitar la doble tributación que haya firmado Brasil. Si bien los tratados contemplaban en términos generales, aunque con distintas variaciones en cuanto a su texto, lo establecido por el Artículo 25 basado en la Convención Modelo de la OCDE, y Toledo Oliveira citando al profesor Schoueri (Nota a pie de página 37) (OLIVEIRA, 2017, p. 5) menciona que con anterioridad al año 2015 se habían presentado diez pedidos de MAP junto con la referencia del profesor Sergio Rocha (ROCHA, 2017, p. 269) sobre que el único caso conocido de MAP es el acuerdo realizado entre Brasil y España en relación a la aplicación de ciertos artículos del tratado siguiendo lo expuesto en el Acto Interpretativo Declaratorio No 27 de 2004, no existía previamente en el ordenamiento jurídico interno reglas que clarificasen los aspectos prácticos en relación a la presentación del requerimiento, la evaluación de este por parte de la Autoridad Fiscal y la conclusión del mismo.

Si bien el presente trabajo no amerita una descripción detallada de la legislación implementada por Brasil, en términos generales se puede mencionar a las siguientes características como las más relevantes:

- Puede acceder al MAP cualquier residente brasileiro (persona física o jurídica) que considere que cualquier medida adoptada por uno o ambos de los estados contratantes del Acuerdo por evitar la doble imposición condujo o podría conducir a una imposición sobre este residente en desacuerdo con lo establecido por el mencionado tratado;
- Los tributos referidos son: Impuesto de Renta sobre Persona Jurídica (IRPJ), Contribución Social sobre los Resultados Netos (CSLL), o cualquier otro impuesto sobre la renta o de naturaleza similar en el otro estado contratante;
- El procedimiento amigable MAP considera una fase unilateral entre el contribuyente y la Autoridad Fiscal (Receita Federal do Brasil), y una fase bilateral en caso de no llegarse a una resolución en la fase previa entre la Autoridad Fiscal brasileira y la Autoridad Fiscal del otro estado contratante. La Autoridad Fiscal local no puede negar el acceso a la fase bilateral.

– El procedimiento de acuerdo amigable MAP se puede dar en las siguientes etapas: 1) Reunión de Pre Presentación (no obligatoria) entre la Autoridad Fiscal y el contribuyente (se puede presentar en forma anónima); 2) Presentación de formularios y documentación soporte relacionadas con el caso por parte del contribuyente; 3) Análisis por parte de la Autoridad Fiscal de esta información (Fase Unilateral) y en caso de acuerdo se procede con el cierre del proceso; 4) En caso de no llegar a un acuerdo se debe iniciar la Fase Bilateral contactando a la Autoridad Fiscal del otro estado contratante; 5) Desarrollo de la negociación entre ambas partes para lograr un acuerdo, cuyo resultado de ser positivo debe incluir la metodología a ser aplicada para evitar que suceda o resolver la doble imposición ocurrida; 6) Comunicación de la decisión final al contribuyente; 7) Aceptación por parte del Contribuyente de la solución acordada.

Aunque Brasil adoptó la mayoría de las Medidas propuestas por la Acción 14 (CIAT, 2019<sup>3</sup>), con excepción de la Medida 14 sobre la aplicación retroactiva de los Acuerdos Anticipados de Precios dado que la legislación brasilera no contempla normas de este tipo, y la Medida 17 en relación a inclusión dentro del Artículo 25 de sus tratados de una frase que propone la implementación del acuerdo logrado independientemente de los plazos previstos en la legislación interna, y que en caso de no ser posible esta inclusión exista la posibilidad de aceptar plazos límites alternativos con el fin de evitar ajustes fuera de plazo sobre los que el acceso al MAP pudiera no estar disponible, esto no fue logrado hasta la posterior publicación de la Instrucción Normativa 1846/2018. Esta instrucción normativa vino a reemplazar a la anteriormente mencionada con una serie de modificaciones con el objeto de lograr un mejor alineamiento al estándar internacional, junto con la publicación sucesiva por parte de la Receita Federal do Brasil del conocido como Manual MAP conteniendo mayor detalle de los lineamientos a ser implementados. En esta última Instrucción Normativa se destaca la inclusión del nuevo Artículo 10 en el que se clarifica que la Autoridad Fiscal en el marco de la evaluación de la disputa planteada no se apartará de las decisiones administrativas o judiciales realizadas en procesos relativos al mismo demandante sobre la misma materia en disputa, aclarando en el mismo artículo que cualquier resolución a este nivel no impide el inicio de la fase Bilateral del MAP lo que básicamente comporta una seguridad adicional para el contribuyente de que no se le va a restringir el acceso al procedimiento en caso de existir procedimientos administrativos en curso.

Es importante señalar que si bien Brasil no ha presentado reservas sobre esta parte del Artículo 25, tampoco incluye tanto dentro de sus Acuerdos para evitar la doble imposición en el referido Artículo 25 como en su legislación local de MAP la posibilidad de recurrir a un

---

3 Presentado en su correspondiente archivo Excel, donde se resume el status en la región respecto a la aplicación en la región de medidas para realizar mas efectiva la resolución de disputas, incluido la implementación de los Estándares Mínimos contemplados en la Acción 14 del Proyecto BEPS. Disponible en el link presentado en la sección de Bibliografía.

proceso de arbitraje conducido por partes independientes que pudieran resolver situaciones de no acuerdo durante la Fase Bilateral. Esto, señala el profesor Sergio Rocha, podría deberse a que, dado que el Régimen Tributario Internacional difiere en aspectos significativos de las reglas adoptadas por Brasil, el hecho de someterse a este instrumento constituiría un gran riesgo y podría funcionar en la práctica como la derogación parcial de la política brasilera de tratados por vía de su interpretación o de su limitación en su aplicación (ROCHA, 2017, p. 275).

### 3.2. Utilización por parte de los Contribuyentes en los primeros años de su implementación

En línea con las informaciones presentadas en la sección 2 de este trabajo y siguiendo con el compromiso adoptado en el marco de la implementación de la Acción 14 del Proyecto BEPS, el Brasil ha participado de la recopilación de las estadísticas relativas a la utilización del MAP, presentado informaciones a nivel oficial desde el año 2016 en adelante. Es importante mencionar que, con anterioridad, Brasil no formaba parte en condición de Economías Asociadas a la OCDE de este programa estadístico.

De acuerdo con las estadísticas informadas se expone a continuación los datos más relevantes del periodo 2016 – 2018 informado por Brasil:

Tabla 3. Casos de MAP para Brasil

<i>Casos Iniciados</i>			
Año	2016	2017	2018
Casos iniciados antes del 1 de enero de 2016	N/A	N/A	N/A
Casos iniciados después del 1 de enero de 2016	4	8	9
<i>Casos Resueltos</i>			
Año	2016	2017	2018
Casos iniciados antes del 1 de enero de 2016	2	1	0
Casos iniciados después del 1 de enero de 2016	0	1	2

<i>Inventario Final</i>			
Año	2016	2017	2018
Casos iniciados antes del 1 de enero de 2016	9	8 (*)	9 (*)
Casos iniciados después del 1 de enero de 2016	4	11	18

(\*) Para el caso del Inventario final de 2017 y 2018 para los casos iniciados antes del año 2016 se presenta una inconsistencia en la información oficial ya que se en el ejercicio 2017 se resolvió uno de esos casos, al año siguiente no podría volver a incrementarse el número.

A partir de los números expuestos en la tabla anterior es clara la limitada utilización de este instrumento en el Brasil como mecanismo de resolución de disputas. Si bien desde el periodo inicial de reporte en 2016 hasta el último periodo con información disponible al momento (2018) la presentación de casos muestra un incremento de más del 100%, la tasa de resolución de estos casos no solo no consigue dar cuenta de este incremento en la presentación de nuevos casos sino que esta se mantiene fija a lo largo del tiempo logrando resolver solo dos casos por año lo cual genera una creciente acumulación de casos no resueltos evidenciada en el marcado crecimiento del inventario final, en particular para los casos iniciados con posterioridad al año 2016 los cuales presentan un crecimiento del más del 400%. Esto es aún más llamativo en el contexto de las informaciones presentadas en secciones previas para los datos agregados a nivel global mostrando una evolución a nivel local a contramano del funcionamiento que se fue logrando en promedio por el resto de las jurisdicciones, donde aún Brasil siendo una de las nueve economías más relevantes a nivel global solo logra resolver casos representando alrededor del 0,07% del total de casos resueltos al mismo nivel. En lo que sí se puede mostrar un avance, aunque basado en un muy limitada muestra de casos efectivamente resueltos, es respecto de los plazos contemplados para su logro siempre que para los casos presentados con anterioridad al año 2016 el plazo medio para resolver un caso relacionado a Precios de Transferencia era de alrededor de 34 meses y para los otros tipos de casos la situación era aún peor con un plazo medio de 53 meses. Considerando los casos presentados desde el año 2016 estos plazos se redujeron a alrededor de 12 meses mostrando una mejora significativa, aun con la limitación del dato mostrado previamente del creciente inventario de casos que seguramente en un futuro cercano relativizara esta mejora por el incremento del plazo promedio.

Finalmente, siguiendo lo expuesto por Canen y De Conti, en especial referencia a la utilización del procedimiento amigable MAP para la resolución de disputas asociadas a Precios de Transferencia en Brasil, uno de los principales obstáculos tiene que ver con la no consideración por parte de los tratados de los que es parte este país del párrafo 2 del Artículo 9 de la Convención Modelo en relación a la aplicación de ajustes correlativos en las jurisdicciones contraparte siempre que se aplica en la otra un ajuste inicial de Precios de Transferencia por considerarse que no se está cumpliendo con el estándar requerido (CANEN; DE CONTI, 2019, p. 71), el cual en la mayoría de las jurisdicciones es el Principio Arm's Length. Cabe señalar que luego del retiro de Brasil de sus reservas al artículo 25 de la Convención modelo en sus ítems 11 y 12, y de la implementación de la normativa local para asegurar el cumplimiento del estándar mínimo de la Acción 14 existen para el contribuyente herramientas a las que puede acceder para reducir su exposición ante este tipo de situaciones. Este último punto quedó más claro aún a través de lo expuesto en los párrafos 39 a 42 del MAP Peer Review de Brasil en su Fase 1 (OCDE, 2019, p. 26)) donde se deja en claro la garantía de acceso a un procedimiento MAP en este contexto para contribuyentes en Brasil. Si bien Brasil, tanto por la posición de relevantes autores como en decisiones administrativas, considera que respeta este principio dentro de su legislación local de Precios de Transferencia, como fuera mencionado por el Reporte publicado en conjunto por la Receita Federal do Brasil y la OCDE hacia finales del año 2019 "... Brazil's transfer pricing regime is not fully aligned with the international standard, the "arm's length principle, embodied in Article 9 of the OECD Model Tax Convention and the United Nations Model Tax Convention and the application of which is interpreted in detail in the OECD Guidelines." (RFB / OCDE, 2019, p. 16) claramente no es el caso. Esto sumado a lo planteado en Manual para MAP previamente mencionado publicado hacia fines del año 2018 donde se expresa claramente en su página 10 que de darse situaciones de considerada doble imposición que surjan de ajustes de Precios de Transferencia es aconsejable que estos contribuyentes presenten ante la autoridad fiscal correspondiente a su país de residencia pedidos para iniciar este procedimiento amigable MAP. Esta situación presenta una potencial inconsistencia que podría desembocar en una creciente acumulación de casos, en especial relacionados a precios de transferencia, siguiendo el proceso evidenciado por las estadísticas previamente señaladas que de no revertirse podría terminar en el mediano plazo agravando la situación de conflictividad e incertidumbre para los contribuyentes dificultando aún más las operaciones en la jurisdicción local.

### 3.3. Análisis de los resultados de la revisión de pares

Como fuera previamente mencionado, Brasil forma parte del séptimo grupo en ser evaluado por los estados pares en el contexto del Inclusive Framework on BEPS. Al momento el país cuenta con el primer reporte de la revisión de pares presentado en el mes de noviembre de 2019 como parte de la Primera Fase de este proceso de monitoreo y revisión de la implementación del Estándar Mínimo.



El mencionado reporte hace referencia a que en términos generales Brasil cumple con los Estándares Mínimos propuestos como parte de la Acción 14 pero plantea una serie de limitaciones que finalmente reducen la efectividad de este instrumento. Asimismo, se plantea que el país ha demostrado interés en trabajar para resolver las mismas (OCDE, 2019, p. 10). Entre las principales que se pueden mencionar se encuentran las siguientes:

Como fuera mencionado previamente, los textos de los acuerdos firmados por el Brasil siguen en términos generales lo planteado por los primeros tres párrafos del Artículo 25 de la Convención Modelo, aun así, no se incluyen en su mayoría referencia a la implementación del resultado del MAP aun cuando existan limitaciones temporales en la legislación interna o a la limitación temporal para la aplicación de ajuste de Precios de Transferencia. Adicionalmente la mitad de estos tratados no hace referencia a la posibilidad de que ambos estados parte realicen una consulta para resolver potenciales situaciones de doble imposición para casos no considerados en el correspondiente tratado. Finalmente, una porción menor de estos incluye plazos menores al plazo de tres años establecido por la Convención Modelo para dar inicio al proceso MAP.

Estas limitaciones requerirán un extenso proceso de renegociación de estos tratando que puede llevar años y estar sujeto a negociaciones políticas para las cuales en este momento no se cuenta con elementos suficientes para evaluar en su total dimensión dado que Brasil decidió no adherir al Instrumento Multilateral y avanzar en negociaciones bilaterales caso a caso, muchas de las cuales cabe destacar ya han comenzado.

Continuando con las conclusiones presentadas en el Reporte se menciona que Brasil ha publicado legislación y claros lineamientos, como fuera previamente descrito, en relación con el acceso al MAP y a su proceso de funcionamiento en la práctica. Aun así se menciona como una limitación relevante la falta de comunicación por parte de la Autoridad competente en los casos en que se considera a las presentaciones de los contribuyentes como sin méritos (OCDE, 2019, p. 9).

En línea con las estadísticas presentadas previamente en la sección anterior se hace referencia a la baja cantidad de casos resueltos y a la demora relativa en el correspondiente plazo de resolución que se ubicaría, de acuerdo a lo mencionado, por encima del plazo de 24 meses planteado como objetivo y que podría evidenciar la falta de estructura interna y recursos disponibles para con la Autoridad Competente, aunque se menciona que en se recibió respuesta en términos de haber tomado medidas para tratar de resolver esta situación. Junto con esto se menciona que la Autoridad competente cumple con los lineamientos en cuanto a su separación del sector dentro de la Autoridad Fiscal que realiza los procesos de auditoria y de que los indicadores de cumplimiento de sus funciones coadyuvan al correcto desempeño de sus funciones.

Por último el Reporte se menciona una limitación relevante en cuanto a la implementación de los acuerdos logrados ya que al no incluir como parte de sus tratados la siguiente frase: “Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.” (Párrafo 2, Artículo 25, Convención Modelo), impediría su efectiva resolución para los acuerdos obtenidos con posterioridad al plazo de prescripción.

Para concluir esta sección con un aspecto positivo del régimen de acceso a MAP implementado en Brasil, y comentado en el mencionado Reporte como que se debería mantener de la forma en que actualmente se está realizando, es en referencia específica a los casos de MAP relativos a Precios de Transferencia. Se plantea la necesidad de mantener el acceso al MAP aun en el contexto de que los textos de los tratados firmados por Brasil no incluyen el párrafo 2 del Artículo 9 en referencia a la aplicación de ajustes correlativos para los casos de discordancia entre los estados parte en relación con la aplicación del Principio Arm’s Length. La divergente interpretación en Brasil respecto a lo que significa e implica la aplicación de este principio podría haber abierto la puerta a la limitación del acceso por parte de la Autoridad competente para estos casos. Esto ha sido posible luego de que el país retire sus reservas en relación al artículo 25 de la Convención Modelo de la OCDE y de la implementación del estándar mínimo de la Acción 14 del proyecto BEPS, como fuera mencionado anteriormente. En la práctica esta situación no se ha comprobado manteniendo el acceso e incluso resolviendo casos, aunque en forma limitada, y aun incluyendo en los lineamientos por parte de la Autoridad Fiscal, el mencionado Manual MAP, que estos son casos típicos en los que se debería intentar una resolución vía MAP.

Respecto de esta última situación, si bien podría parecer que al presentarse divergencias relevantes entre los principios base de la legislación local de Precios de Transferencia y los estándares internacionales de la materia, en términos de los establecido por las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, lo cual no implicaría una mera discrepancia sobre aspectos puntuales de la aplicación de un marco legislativo mayormente alineado, como podría ser el caso de disputas sobre Precios de Transferencia entre dos países que siguieran los lineamientos de la OCDE, esto podría resultar en que el acceso a un MAP no fuera la herramienta correcta para resolver estas situaciones (CANEN; DE CONTI, 2019, p. 73), ante el contexto planteado en el Reporte publicado en conjunto por la Receita Federal do Brasil y la OCDE donde se expone claramente que el único camino de Brasil es el alineamiento total con una legislación basada en los principios de la OCDE (RFB / OCDE, 2019, p. 277), aunque con alternativas en cuanto al proceso de implementación, para lograr el acceso a la misma cuyo pedido formal fue realizado en el año 2017, la utilización de estos procedimientos de resolución de disputas profundizando las practicas actuales no solo puede ayudar en este proceso profundizando el vínculo con las autoridades competentes de países con amplia experiencia en este tipo de legislación sino también obligando a los equipos técnicos encargados de las negociaciones a incrementar su capacitación en la

materia ayudando a crear capacidades necesarias para la concreción del anterior planteado proceso de acceso a la OCDE.

## 4. APAS COMO INSTRUMENTO EN LA PREVENCIÓN DE DISPUTAS

### 4.1. APAs conceptos generales

Implementado por primera vez a comienzos de los años 90s en los Estados Unidos, los Acuerdos Anticipados de Precios (APAs por sus siglas en ingles) de acuerdo a la definición considerada en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE en su párrafo 4.134 de la versión del año 2017 es: “... an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time” (OCDE, 2017, p. 214). Es decir, son acuerdos previos, entre un contribuyente y una o varias Autoridades Fiscales, a la concreción de la transacción que podría verse sometida a disputas por lo que son instrumentos eminentemente de prevención de estas, aunque en la profesión son ampliamente considerados como uno de los instrumentos más efectivos para el combate a la ampliación del contexto de crecientes controversias sobre el tema.

Si bien es un instrumento que requiere de un extenso análisis prospectivo que no solo implique la realización de los análisis de Precios de Transferencia base (análisis sobre el contexto económico de la transacción sobre el pasado cercano, el presente y el futuro por parte del contribuyente y de la Autoridad Tributaria) sino que incluye la negociación con la/s Autoridades Fiscales, lo cual implica un gran costo hundido inicial, los beneficios a mediano y largo plazo (usualmente los mismos son acordados por plazos de entre 3 a 5 años en promedio) en términos de certidumbre en términos del tratamiento tributario de las transacciones, reducción de la carga del Compliance y potenciales auditorías en la materia, así como la potencial reducción de instancias de doble imposición y aplicación de penalidades que acompañen a los potenciales ajustes de precios de transferencia más que compensan su inicio, o el hecho de evitar potenciales costos reputacionales que surgen de la complejidad creciente del contexto económico. Mismo así cabe señalar que no son procesos simples y que se requiere de una disponibilidad de recursos relevantes para iniciar un proceso de este tipo lo cual lleva a la mayoría de los contribuyentes, en las jurisdicciones donde este tipo de instrumentos se encuentra disponibles, a desarrollar este tipo de negociaciones sobre transacciones o estructuras operativas puntuales dejando para la aplicación del normal Compliance al resto de las interacciones intercompañía.

Si bien las mencionadas Directrices incluyen una revisión de todos los conceptos y recomendaciones prácticas para su implementación, este no es el espacio que incluir detalladamente todos estos. Si es importante mencionar las fases que un proceso estándar puede seguir (ARENSEN, BAKKER, 2020, p. 16):

- 1) Contribuyente presenta el pedido ante la jurisdicción de residencia (Unilateral) o en varias jurisdicciones en paralelo (Bilateral o Multilateral). Previo a la presentación algunas legislaciones contemplan la posibilidad, y en la experiencia general este paso tiene un impacto muy positivo, de realizar una reunión previa al inicio de las formalidades que permita una evaluación preliminar por las partes de la factibilidad del procedimiento a ser desarrollado.
- 2) Con la aceptación en términos de la factibilidad del proceso se avanza con la presentación detallada delimitando el pedido en términos de transacciones cubiertas y montos a ser considerados junto con toda la información/análisis que soporten la propuesta a ser realizada por el contribuyente.
- 3) Las Autoridades competentes (de una o más jurisdicciones dependiendo del tipo de pedido) realizan la revisión de la propuesta junto con la información puesta a disposición. Podrían realizarse pedidos de información complementaria que deberían ser disponibles a todas las partes involucradas en el proceso. El análisis y la discusión debería darse inicialmente al interior de cada autoridad competente y luego en caso de ser necesario realizar el contacto con las partes de otros países. Algunas jurisdicciones contemplan esta fase de acuerdo bilateral en el marco de un procedimiento MAP aunque en términos generales esto sería una posición restrictiva ya que limitaría la posibilidad de realizar APAs Bi / Multilaterales solo con estados de acuerdos firmados para evitar la doble imposición, cuando en principio este no es un instrumento considerado con esta limitación.
- 4) Por fin se procede a la firma del acuerdo logrado que contempla los términos y condiciones junto con el plazo de aplicación que puede en promedio ser de 3 a 5 años así como podría aplicar para periodos previos.

En la región, y continuando con lo expuesto al comienzo de esta sección, los países que llevan implementado la posibilidad de acceder a este tipo de instrumento son los Argentina (con legislación de reglamentación aún pendiente), Canadá, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, Honduras, Jamaica, México, Nicaragua, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela, tanto en la versión de acuerdos Unilaterales (Contribuyente – Autoridad Fiscal de la Jurisdicción de Residencia) como en su versión Bilateral o Multilateral (Contribuyente – Autoridades Fiscales de dos o más jurisdicciones). Como menciona el reporte general del CIAT (ESTEBAN; CALDERONI, 2019, p. 106) para el año 2019, para los países de América Latina solo México y Colombia cuentan con equipos especializados para evaluar la aplicación y desarrollo de las negociaciones de los APAs requeridos. Es importante señalar que México es un caso donde se comenzó con la aplicación de un

régimen como el de Maquilas desde el año 1989, lo cual lo sitúa con anterioridad a la primera aplicación de un APA previamente mencionada. Si bien no es un régimen aplicado en el contexto de la norma de APA, y hasta es desarrollado por un equipo de funcionarios separado (incluso se encuentra en el marco del ministerio de economía y no de la autoridad fiscal), la dinámica del proceso y los objetivos de estos son realmente similares lo que demuestra el histórico de este país en este tipo de procesos.

Continuando con estadísticas relativas al logro de APAs, y para mostrar la limitada aplicación del mencionado instrumento en la región LATAM, solo Colombia, Ecuador, Mexico, Republica Dominicana y Uruguay han llegado a concretar acuerdos de este tipo. Asimismo la abrumadora mayoría de los casos de Mexico se relacionan al régimen de maquila (más de 330 acuerdos), que el CIAT incluye bajo las estadísticas de APA aunque sostenemos las diferencias planteadas previamente, y lo siguen acuerdos realizados por representantes del sector automotriz y de manufactura de alimentos. Para el caso de Republica Dominicana se evidencia que en más del 98% de la totalidad de los casos se han logrado acuerdos con representantes de la industria hotelera, uno de los principales sectores económicos del país con alta participación de grupos internacionales (CIAT, 2018). Es decir, queda claramente expuesto no solo la limitada utilización de este tipo de instrumento sino también la poca efectividad, solo siendo utilizado por sectores específicos con características particulares para la economía que van más allá de la utilización de este como un instrumento para la reducción de las disputas pasando a ser un mero mecanismo para la implementación de políticas puntuales de desarrollo.

Por último, un elemento que ayuda a caracterizar la poca relevancia que se le otorga a este instrumento por parte de las autoridades competentes se refiere a los plazos para obtener respuestas por parte de esta que para la región LATAM puede llegar hasta los 24 meses, lo cual los convierte en tediosos y poco efectivos generando relevantes incentivos a los contribuyentes para no considerarlos dentro de sus herramientas disponibles.

Al contrario de la situación expuesta en los párrafos precedentes para la región LATAM, siguiendo los comentarios del trabajo de Michelle Markham (MARKHAM, 2020, p. 7) países más desarrollados han experimentado en los años posteriores a la publicación de la Reportes finales del Proyecto BEPS un resurgimiento en el número de presentaciones para la utilización de los APAs. En esta línea Estados Unidos publicó como parte de las estadísticas de su programa APMA para el año 2018 un incremento del 100% en el número de pedidos respecto del año previo y el creciente inventario de procesos aguardando resolución que se ubica en alrededor de 450 procesos. El programa de APAs de Canadá también presentó para el mismo periodo un incremento del 100%, aunque partiendo de niveles absolutos mucho menores (alrededor de 30 procesos) y si bien el programa de Japón no presentó una evolución tan marcada si mantiene la presencia de una tendencia al alza.

Un tema que se mantiene presente en la escena internacional se refiere a la limitada disponibilidad de recursos por parte de las Autoridades competentes, lo que ha llevado a una creciente demora en la concreción de los acuerdos, donde aún en la jurisdicción con equipos específicos y años de experiencia relevante puede llevar hasta más de 2 o 3 años, y a la implementación de honorarios específicos para garantizar el acceso a este tipo de procedimiento o para que el mismo se desarrolle por canales más expeditivos, si bien estos costos adicionales para el contribuyente pueden haber desalentado la utilización de este instrumento, una tendencia al incremento de los mismos podría haber funcionado al contrario adelantando la concreción de pedidos que se encontraban bajo evaluación.

Datos más actualizados como los presentados por el EY en 2019 en su encuesta anual sobre el tema muestra que del grupo de Grupos multinacionales consultados, un 37% actualmente utiliza este instrumento con el objetivo de reducir el nivel de incertidumbre y alrededor de un 43% lo ve como un instrumento con mayor potencial para ser utilizado en más ocasiones (EY, 2019, p. 22). Y estos números se exponen en el contexto de una tendencia creciente que en parte se puede deber a que el nuevo contexto global de incrementada transparencia hace que los grandes requerimientos de información a ser puestas a disposición por los contribuyentes en este tipo de procesos queden relativizados.

Finalmente, no sería objetivo de nuestra parte dejar de mencionar que otras jurisdicciones como el Reino Unido o Australia han comenzado a considerar potenciales aspectos discriminatorios en la utilización de los APAs ya que los mismos estarían disponibles solo para los contribuyentes que contaran con los recursos necesarios para afrontar no solo los honorarios de acceso previamente mencionados sino también los costos asociados al desarrollo del proceso en sí mismo lo cual comportaría una desventaja competitiva. Esto junto con una visión más restrictiva en cuanto a la materia a ser potencialmente tratada en un APA (solo sobre situaciones de complejidad creciente en la aplicación del principio Arm's Length) ha significado una reducción del número de pedidos realizados.

#### **4.2. Potencial utilización en Brasil. Requerimientos para su implementación. desarrollo de la relación contribuyente – autoridad fiscal**

Como parte de la previamente mencionada Acción 14 del proyecto BEPS se presentaron una serie de Mejores Prácticas que si bien no son parte del Estándar Mínimo, y por ende no son de obligatoria implementación (aunque es los reportes del Peer Review si se realizan comentarios en relación a estas), si se presentan como recomendables de ser consideradas ya que se evalúan como tendientes a la obtención de los objetivo generales propuestos por esta acción: 1) Los estados deben garantizar que las obligaciones relacionadas al MAP sean implementadas de buena fe y resueltas en plazos acordes, 2) Los estados deben asegurar que los procesos administrativos promuevan la prevención y la resolución de las disputas relacionadas a los tratados en plazos acordes, y 3) Los estados deben asegurar a los

contribuyentes que cumplan con las los requerimientos del párrafo 1 del Artículo 25 la posibilidad de acceder al MAP.

En el contexto de propender al logro del objetivo número dos mencionado previamente se plantea como Mejor Practica No 4 que los Países deberían implementar programas de APA bilaterales mencionando que: “APAs concluded bilaterally between treaty partner competent authorities provide an increased level of certainty in both jurisdictions, lessen the likelihood of double taxation and may proactively prevent transfer pricing disputes.” (OCDE, 2016, p. 30). Cabe señalar que si bien como se describiera en la sección 3.3 Brasil ha adoptado en forma general los requerimientos del Estándar Mínimo por lo que se encuentra en Compliance con el mismo, se menciona específicamente que Brasil no ha adoptado aun un programa de APA tanto de naturaleza unilateral, bilateral o multilateral, por lo que no se puede evaluar este aspecto en relación a la prevención de disputas por parte del país. En este sentido vale considerar lo planteado por Carlos Alberto Barroso (ex secretario de la Receita Federal de Brasil) en su contribución ante la asamblea general del CIAT en el año 2013 donde se menciona claramente “...debido al alto grado de subjetividad del acuerdo de precios anticipados (APA) y de los altos costos del procedimiento de APA, el gobierno brasileño ha decidido no adoptar el APA.” (CIAT, 2013, p. 155), lo cual ha llevado a Brasil a no considerar estos aspectos dentro de su norma de Precios de Transferencia.

Entendiendo que para considerarse que el país cuenta con la posibilidad para los contribuyentes de acceder a un APA se debería implementar legislación específica que contemple todos los aspectos del proceso necesarios, siguiendo la revisión realizada en conjunto por la OCDE y la Receita Federal do Brasil en el previamente mencionado reporte “Transfer Pricing in Brazil: Towards...” existen dos elementos ya estar presentes en la normativa actual que podrían considerarse como que contemplan aspectos específicos de una norma de este tipo. El primero hace referencia a la definición de márgenes fijos requeridos bajo las metodologías posibles de análisis. La definición previa de estos márgenes, ya prescriptos en la norma, podría funcionar como una suerte de acuerdo implícito anticipado entre las partes (Autoridad Fiscal y los Contribuyentes), en el cual el contribuyente cumpliendo con el mismo se aseguraría estar dentro de los parámetros preestablecidos. Como es mencionado en el reporte de referencia esta situación en el pasado ha sido referenciada como de existencia de un régimen de Safe Harbours o un régimen de Adhesión APA. La principal limitante de esta característica de la norma local de Precios de Transferencia para funcionar como un APA es el mismo hecho de que la definición del criterio a ser logrado por el contribuyente no surge de un acuerdo, es decir de un análisis previo junto con el correspondiente intercambio de visiones y la obtención de una posición común al respecto que traiga ese resultado buscado de reducción de incertidumbre pero a la vez respete la realidad económica de base de las operaciones que desarrolla un contribuyente. Aun así al solo enfocarse en la certeza respecto de porcentaje a ser requerido pero dejar abierto la metodología de cálculo misma, las informaciones base,

la selección del método específico y muchos otros aspectos, se mantiene un nivel de incertidumbre relativamente alto no contribuyendo al logro de este objetivo.

Otros de los aspectos que vino a intentar resolver parcialmente las limitaciones de la legislación actual fue el implementado a través de la Ordenanza 222/2008 que trajo la posibilidad de realizar presentaciones, tanto a nivel del contribuyente individual como de organizaciones profesionales o sectoriales, para la flexibilización de estas márgenes para algunos de los métodos disponibles. Este pedido debería ir acompañado de la documentación soporte necesaria y la definición final estaría en la mano de la Autoridad competente y del Ministerio de Hacienda. Desde su publicación esta posibilidad no ha sido utilizada realmente y la práctica no conoce antecedentes de que se hayan realizado procesos con un resultado positivo para los contribuyentes. Este puede ser el resultado de una medida implementada ante la demanda por mostrar flexibilidad pero que no tenía el real consenso por parte de la Autoridad competente como para que se logre su efectiva utilización. Adicionalmente el hecho de contar con una norma que proponía un acercamiento para con los contribuyentes y que no obtiene los resultados propuestos logra un mayor distanciamiento entre las partes, dificulta futuros acuerdos y rompe con uno de los aspectos más relevantes en un contexto de creciente complejidad del escenario tributario no solo local sino internacional, que es la confianza mutua y la relación de cooperación en la que tanto el contribuyente como la Autoridad competente se plantean objetivos comunes, esfuerzos compartidos y una dinámica de acercamiento e interacción que contribuya a lograrlos.

Si bien la implementación de un programa de APA no se termina con la publicación de la normativa específica y requiere de la asignación de recursos económicos (los cuales podrían ser parcialmente compensados con la aplicación de honorarios para el contribuyente que quiera acceder al mismo), la creación de una estructura específica en la administración pública y la capacitación adecuada para un grupo relevante de funcionarios, se podría evaluar a la luz de los comentarios expuestos en párrafos previos que los APAs son un instrumento fruto de una visión diferente de la relación entre los contribuyentes y sus autoridades en materia tributaria, una visión menos confrontativa y más enfocada en el trabajo conjunto. Este es el mayor desafío que enfrenta Brasil no solo en relación a que no se repitan instancias de implementación de normas que no logran los resultados buscados que justificaron su implementación sino para poder adaptarse a las tendencias globales de mayor interacción internacional, profundizando los intercambios intercompañía, y los nuevos contextos en términos de modelos económicos que acompañando el sustento tecnológico de estos crece en complejidad a un ritmo acelerado ya no limitándose a interacciones Contribuyente / Autoridad Fiscal o con la Autoridades Fiscal de las jurisdicciones de ambas partes de una transacción sino que comienzan a presentar una naturaleza eminentemente multilateral para la cual no sirven otro tipo de instrumentos.



## 5. CONCLUSIONES

En este trabajo repasamos el origen y el rol de los instrumentos MAP en la resolución de controversias tributarias en el contexto de los tratados para evitar la doble imposición y del APA en la prevención de estas controversias.

Aprovechamos para señalar el status de su implementación y utilización a nivel global, que se encuentra en niveles de muy relevantes y con tendencia creciente, en especial luego de la presentación de las acciones finales del Proyecto BEPS en el año 2015, a partir del contexto de creciente controversia en el área tributaria y en particular para temas relacionados con Precios de Transferencia.

En marcado contraste se evaluó la situación de estos instrumentos en Brasil encontrándose una limitada utilización del proceso MAP, aunque formalmente cumpliendo con Estándar Mínimo establecido en la Acción 14, la no posibilidad de acceso a una instancia de arbitraje en caso de un no acuerdo entre los estados parte en la fase bilateral, y la no existencia de una legislación de APA, en cualquier de sus versiones (Unilateral, Bilateral, Multilateral), aunque con elementos de la norma actual que podrían tener una conexión con estos.

Por fin se menciona, a nuestro entender, el mayor desafío en relación a este tema que enfrenta Brasil, que es el de lograr una dinámica más cooperativa en la relación entre los contribuyentes y la Autoridad Fiscal que incremente la certeza del contexto en el que la actividad económica se desarrolla y genera beneficios en términos de un incremento en el “Tax Morale” lo que beneficie también a esta. Este último punto es destacado por la OCDE en septiembre de 2019 en el marco de su Tax Certainty Day donde se iniciaron tres grupos de trabajo enfocados en diferentes temas entre los cuales se destacan la mejora de los procesos de los Acuerdos Anticipados de Precio (APA) y en la mayor utilización de herramientas de resolución de disputas (MAP) y APAs con el objetivo de incrementar esa certeza.

Esto es una señal positiva en términos de que el escenario internacional tiende a profundizar su evaluación respecto de la relación Contribuyente / Autoridad Fiscal como una que debería tender a ser caracterizada por no ser considerada conflictiva con un crecimiento en la prevención y resolución de los potenciales conflictos. Asimismo funciona como un llamado de atención al Brasil sobre la profundización en la utilización de la herramienta MAP y hacia la implementación de un programa APA, en especial en el contexto del pretendido cambio en su legislación de Precios de Transferencia como paso previo al ingreso a la OCDE. Esas medidas nos solo traerían beneficios en términos de imagen política respecto del alineamiento del Brasil a los estándares globales sino que traerían beneficios tangibles en términos de nuevos negocios y mayores inversiones beneficiando tanto a los contribuyentes como a las Autoridades Fiscales, por lo cual entendemos deberían ser seriamente exploradas.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

ARENDSSEN, Susan; BAKKER, Anuschka. “3. Dispute channels” en transfer pricing & dispute resolution: aligning strategy and execution, A. Bakker et al. eds., IBFD 2011, Country Tax Guides IBFD, 2020.

CANEN, Doris; DE CONTI, Henrique. Can the Brazilian mutual agreement procedure legislation be effective domestically? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, February, 2019.

CIAT. Base de datos sobre normas y prácticas de precios de transferencia en países de América Latina y el Caribe, CIATData, 2018. <https://ciat.org/precios-transferencia/>.

\_\_\_\_\_. 47ª Asamblea General del CIAT, Aspectos de la Tributación Internacional que afectan en la Gestión de las Administraciones Tributarias, AFIP, Buenos Aires, Argentina, Abril, 2013.

\_\_\_\_\_. Base de Datos Monitoreo BEPS, CIATData, 2019. <https://ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>.

ESTEBAN, Isaác Gonzalo Arias; CALDERONI, Anarella. Transfer pricing in Latin America – a general overview based on CIAT data transfer pricing information updated to November, CIAT/GIZ, 2019.

EY. Transfer pricing and international tax survey, how profound change, transparency and controversy are reshaping a critical business function. EYGM Limited, 2019.

G20/OECD. Inclusive framework on BEPS. *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD Publishing, 2020.

MARKHAM, Michelle. Seeking new directions in dispute resolution mechanisms: do we need a revised mutual agreement procedure? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, January/February 2016.

\_\_\_\_\_. Are advance pricing agreements experiencing a renaissance as a dispute resolution mechanism in the era following the OECD/G20’s base erosion and profit shifting initiative? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, January, 2020.

OECD. *Making dispute resolution mechanisms more effective – Action 14 – 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015.

\_\_\_\_\_. *BEPS Action 14 on more effective dispute resolution mechanisms – peer review documents*. Paris: OECD Publishing, October, 2016.

\_\_\_\_\_. *Model tax convention on income and on capital: condensed version 2017*. OECD Publishing, 2017. [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).

\_\_\_\_\_. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. Paris: OECD Publishing, 2017.

\_\_\_\_\_. Making dispute resolution more effective – MAP peer review report, Brazil (Stage 1). *Inclusive framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. <https://doi.org/10.1787/12acb5ea-en>.

\_\_\_\_\_; Receita Federal do Brasil. *Transfer pricing in Brazil* – towards convergence with the OECD standard. OECD, 2019. [www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm).

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Action 14 of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative: making dispute resolution more effective – did Action 14 “Piggyback” on the initiative? *Bulletin for International Taxation IBFD* v. 71, n. 1, 2017.

ROCHA, Sergio. *Brazil's international tax policy*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SERRANO, Carlos Perez Gomes; MUÑOZ, Enrique Bolado; ESTEBAN, Isaác Gonzalo Arias. *Cóctel de medidas para el control de la manipulación abusiva de precios de transferencia, con enfoque en el contexto de países de bajos ingresos y en vías de desarrollo*, CIAT/GIZ, 2019.