

# Tributación internacional

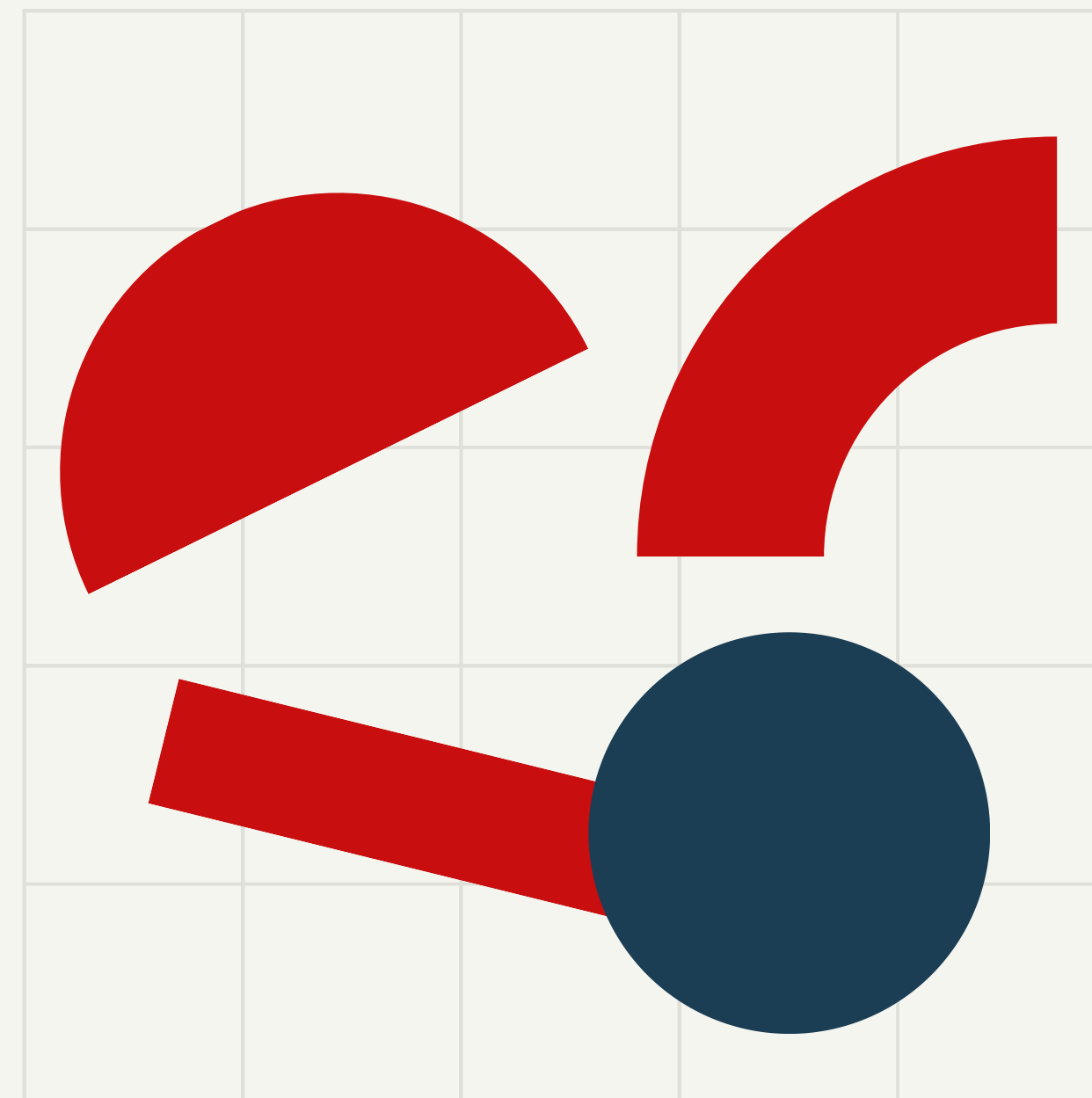
Claves para la gestión de riesgos y  
oportunidades



# CLASE TEÓRICA N° 5

## Mecanismos preventivos y resolutivos de controversias

- 📌 Artículo 25 del modelo de convenio OCDE
- 📌 Comentarios OCDE: casos en que aplica el MAP y procedimiento.
- 📌 Comparación entre el modelo OCDE y el modelo ONU.
- 📌 Arbitraje: condiciones, procedencia y aplicabilidad.
- 📌 Acción 14 BEPS: estándar mínimo.
- 📌 Ley 11.683: interacción con el MAP.
- 📌 Aplicación práctica del MAP en Latinoamérica.



# Modelo de convenio OCDE - Artículo 25

## Párrafo 1

*Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio.*

Procedimiento de acuerdo mutuo (MAP) para el caso de imposición contraria al CDI.

No reemplaza el procedimiento interno.

La primera etapa del MAP tiene lugar en uno de los dos Estados.

La segunda etapa es el acuerdo entre autoridades competentes de los dos Estados involucrados (7). Se analiza únicamente lo que concierne al CDI (8). Límite mínimo de 3 años para hacer el planteo.

# Modelo de convenio OCDE - Artículo 25

## Párrafo 2

*La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición no acorde al Convenio. El acuerdo que se alcance será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.*

De acuerdo con la Convención de Viena (arts. 31 y 32) y los principios de derechos internacional, más allá de lo que disponga la normativa interna de los Estados, las cortes domésticas podrían aplicar lo resuelto por las autoridades competentes (6.2) y sería deseable que esa opinión se mantenga como un criterio de interpretación del convenio.

# Modelo de convenio OCDE - Artículo 25



## Comentarios OCDE - Procedimiento MAP

- 1** Plazo: puede ser iniciado antes de que el impuesto le sea cobrado y/o notificado (14).
- 2** Se contabiliza a partir de la notificación del ajuste o de la contingencia o a partir de la rectificativa. Si no hubiera notificación, se cuenta a partir de que el contribuyente pudo tomar conocimiento del asunto (23).
- 3** Legitimación pasiva: el procedimiento puede ser iniciado ante cualquiera de los Estados parte o ante ambos (17) y no requiere el agotamiento de una vía interna (31.1).
- 4** El contribuyente debe alegar que el acto de alcance individual o general de uno o de los dos Estados resultará en una imposición contraria al CDI y que esta imposición es un riesgo, no solo posible, sino además probable.
- 5** La necesidad de certeza puede impulsar a los contribuyentes a buscar APAs (38.5).

# Modelo de convenio OCDE - Artículo 25



## Comentarios OCDE - Procedimiento MAP

5 **Planteo del contribuyente ante  
autoridad competente (AC)**

**ANÁLISIS PRELIMINAR** para determinar si el planteo parece fundado (31.1). Se analiza es si hay o podría haber una imposición contraria al CDI.

**RESOLUCIÓN UNILATERAL:** si el planteo se considera justificado y se debe a una medida de ese Estado, la AC debe realizar los ajustes para resolver el problema (32)

**RESOLUCIÓN BILATERAL:** si la cuestión involucra al otro Estado, debe instarse la etapa bilateral del proceso.

Los Estados están obligados a negociar pero no a llegar a una solución (36-37).



# Modelo de convenio OCDE - Artículo 25



## Comentarios OCDE - Casos en los que aplica el MAP

- 1 Casos delegados a la interpretación de las autoridades competentes: doble residencia de entidades y de individuos (6.3).
- 2 Casos en los que, no habiendo doble imposición, un Estado pretende gravar una renta en contraposición a lo dispuesto por el CDI: el CDI otorga competencia a exclusiva a un Estado, ese Estado no grava esa renta por su legislación interna y el otro Estado pretende gravarla.
- 3 Atribución de rentas a un EP.
- 4 Tributación en el Estado del contribuyente del exceso de regalías e intereses.
- 5 Existencia de un EP (9).
- 6 Asuntos relativos a precios de transferencia en casos de inclusión de rentas de entidades vinculadas bajo el artículo 9.1, que pueden dar lugar a la doble imposición económica y a los ajustes a realizar (10 y 11).

# Modelo OCDE vs Modelo ONU



	OCDE	ONU
Legitimación pasiva	Cualquiera de los Estados.	Estado de residencia.
Iniciativa	Del contribuyente	De las AC
Cambios BEPS 2017	Receptados	No receptados



# Modelo de convenio OCDE - Artículo 25

## Párrafo 5: Arbitraje - Condiciones

*Cuando,*

*a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio, y*

Requisito 1: haber sometido el caso a la autoridad competente de uno de los Estados y haber alegado que las medidas aplicadas infringen el CDI.

# Modelo de convenio OECD – Artículo 25

## Párrafo 5: Arbitraje – Condiciones

*b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver el caso conforme a lo dispuesto en el apartado 2 en el plazo de dos años contados desde la fecha en la que ambas autoridades competentes hayan recibido toda la información requerida para abordarlo,*

Requisito 2: que las autoridades competentes no se pongan de acuerdo para resolver el caso en el plazo de 2 años.

# Modelo de convenio OCDE – Artículo 25

## Párrafo 5: Arbitraje – Procedencia

*toda cuestión no resuelta relacionada con ese caso se someterá a arbitraje si la persona así lo solicita por escrito. Sin embargo, este sometimiento a arbitraje no podrá realizarse cuando un órgano jurisdiccional o administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones.*

Cumplidos los requisitos, se somete la cuestión a arbitraje, si la persona lo solicita por escrito.

No procede el arbitraje cuando un órgano jurisdiccional o administrativo de cualquiera de los Estados se haya pronunciado previamente.

# Modelo de convenio OCDE - Artículo 25

## Párrafo 5: Arbitraje - Efectos del laudo

*A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que lleva a efecto la decisión arbitral, dicha decisión será vinculante para ambos Estados y se aplicará independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán el modo de aplicación de este apartado de común acuerdo.*

El laudo es vinculante salvo que una persona afectada rechace el acuerdo.

# Modelo de convenio OCDE - Artículo 25

## Párrafo 5: Arbitraje - Aplicación práctica



El arbitraje no ha sido receptado por ningún país de América Latina. Sin embargo, estos países sí están comprometidos con la acción 14 del proyecto BEPS (procedimiento de acuerdo mutuo).



Los países miembros de la OCDE tampoco están obligados a receptar el quinto párrafo del artículo 25, de modo que algunos tampoco aplican el arbitraje.

# Acción 14 de BEPS



## Estándar mínimo

- 1 Receptar los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 25 del modelo OCDE.
- 2 Proporcionar acceso al MAP en los casos de precios de transferencia
- 3 Implementar los acuerdos resultantes (mediante, por ejemplo, la realización de los ajustes oportunos en los impuestos exigidos).
- 4 Tener un compromiso de resolver los casos en un promedio de 24 meses.
- 5 Proporcionar estadísticas sobre el MAP.
- 6 Ser transparentes sobre su postura sobre el arbitraje.
- 7 Publicar guías sobre el acceso y la utilización del MAP y garantizar que estén disponibles.
- 8 Que las personas encargadas del MAP dispongan de la autoridad necesaria para resolver los casos sin recurrir a otras autoridades internas.




# Argentina - Ley 11.683

## Interacción con el MAP




Regulación: Título IV, Capítulo I, Ley 11.683.




Autoridad competente: Secretaría de Hacienda (Ministerio de Economía).




Facultad de la AC para solicitar información en cualquier momento del proceso.




No constituye una guía en los términos de la acción 14, de modo que esto sigue pendiente.



Plazo máximo para iniciar el MAP: 3 años contados a partir del día siguiente de la primera notificación del acto que ocasione o sea susceptible de ocasionar una imposición contraria al CDI.



El inicio del MAP puede ser denegado por la AC "*Cuando medien otras razones debidamente fundadas*" (art. 212).








Cuando la controversia fuera, asimismo, objeto de un proceso que se encuentre tramitando en sede administrativa o judicial, y la decisión tomada por la AC sea favorable al contribuyente, ARCA debe adoptar el criterio (art. 216).



# Aplicación práctica del MAP en Latinoamérica

## ARGENTINA

-  Entre 2016 y 2019, el tiempo promedio para cerrar un caso fue de 13,44 meses.
-  Los casos de atribución/asignación (precios de transferencia) tardaron en promedio 18,34 meses, mientras que "otros casos" se resolvieron en apenas 9,53 meses.
-  Aunque el inventario es pequeño (16 casos pendientes a finales de 2019), la cantidad de casos aumentó un 220% desde 2016, lo que sugiere una necesidad de mayores recursos para mantener la eficiencia.
-  Argentina no ha publicado guías claras y detalladas sobre cómo acceder y utilizar el MAP.
-  Información vigente a 2021. Fuente: MAP Peer Review Report, Argentina (Etapa 2).



# Aplicación práctica del MAP en Latinoamérica






## BRASIL

- Entre 2016 y 2019, el tiempo promedio total para cerrar un caso fue de 43,63 meses.
- Existe una brecha notable según la complejidad. Los casos de atribución/asignación (precios de transferencia) se resolvieron en un promedio de 23,41 meses, mientras que "otros casos" tardaron significativamente más, promediando 51,67 meses.
- Al cierre de 2019, Brasil tenía 24 casos pendientes, de los cuales el 75% correspondía a temas de precios de transferencia.
- Obstáculo: rigidez de los plazos legales internos de Brasil. Riesgo real de que un acuerdo alcanzado en el MAP no pueda implementarse si el plazo de prescripción doméstico ya expiró.
- En diciembre de 2018, Brasil publicó guías claras y detalladas sobre cómo acceder y utilizar el MAP.
- Información vigente a 2021. Fuente: MAP Peer Review Report, Brasil (Etapa 2).



# Aplicación práctica del MAP en Latinoamérica






## CHILE

-  Entre 2016 y 2019, Chile inició seis casos y cerró cuatro, dejando solo dos pendientes al final de dicho periodo.
-  El promedio de tiempo para cerrar un caso fue de 21,30 meses, lo cual está dentro del objetivo recomendado por la OCDE de 24 meses.
-  La autoridad competente chilena se considera adecuadamente dotada de recursos y los países pares (como España o el Reino Unido) generalmente la describen como receptiva y eficiente.
-  Cuestiones a mejorar: no hay guías publicadas que cumplan los estándares OCDE, Chile ha denegado el acceso al MAP en casos donde considera que la solicitud fue extemporánea.
-  Información vigente a 2021. Fuente: MAP Peer Review Report, Chile (Etapa 2).



# Aplicación práctica del MAP en Latinoamérica







## COLOMBIA

-  Durante el periodo 2016-2019, no se cerró ningún caso de MAP.
-  Plazos: Debido a la falta de casos cerrados en el periodo reportado, no se dispone de un promedio de meses de resolución, aunque los casos pendientes a finales de 2019 llevaban menos de 24 meses activos.
-  Obstáculos: Colombia exige que el contribuyente desista de cualquier recurso administrativo o judicial interno dentro de los 15 días hábiles siguientes a la aceptación del MAP (práctica no recomendada por OCDE). El contribuyente debe reembolsar los gastos extraordinarios generados durante el proceso.
-  Colombia publicó guías detalladas en agosto de 2020.
-  Información vigente a 2021. Fuente: MAP Peer Review Report, Colombia (Etapa 2).



# Aplicación práctica del MAP en Latinoamérica

## MÉXICO






-  Entre 2016 y 2018, el tiempo promedio para cerrar un caso fue de 37,79 meses.
-  Existe una diferencia notable según la complejidad. Los casos de atribución/asignación (precios de transferencia) tardaron en promedio 44,75 meses, mientras que los "otros casos" se resolvieron en 22,49 meses.
-  El número de casos pendientes aumentó un 144% en solo tres años, cerrando 2018 con 39 casos activos.
-  Obstáculos: México deniega el acceso al MAP si el asunto en disputa ya ha sido resuelto mediante sentencias judiciales o recursos administrativos internos definitivos.
-  En septiembre de 2019, México publicó guías detalladas (en español e inglés) sobre cómo acceder al MAP.
-  Información vigente a 2021. Fuente: MAP Peer Review Report, México (Etapa 2).





# Aplicación práctica del MAP en Latinoamérica






## PARAGUAY

-  Ausencia de casos: Paraguay no ha estado involucrado en ningún caso de MAP durante el periodo de revisión analizado por la OCDE (desde enero de 2016 hasta mayo de 2024).
-  Falta de respuesta oficial: Paraguay no entregó el cuestionario requerido para su revisión por pares y no fue cooperativo ni receptivo durante el proceso de evaluación internacional.
-  Inexistencia de guías: Paraguay no ha publicado ninguna guía sobre el proceso de MAP ni sobre cómo aplicarlo en la práctica.
-  Falta de procesos de notificación: No existe un protocolo documentado para consultar o informar a otros países cuando la autoridad paraguaya decide rechazar una solicitud por considerarla no justificada
-  Información vigente a 2025. Fuente: MAP Peer Review Report, Paraguay (Etapa 1).



# Aplicación práctica del MAP en Latinoamérica

## URUGUAY

-  Volumen de casos: Entre 2016 y 2023, Uruguay inició solo dos casos y cerró uno.
-  Rapidez: El único caso cerrado (un caso de la categoría "otros") tardó 41,35 meses en resolverse, lo cual excede significativamente el objetivo de 24 meses recomendado por la OCDE.
-  Resultado de los casos: El caso cerrado terminó en un "acuerdo para no estar de acuerdo" debido a divergencias de opinión con el país par sobre qué constituía un establecimiento permanente.
-  Uruguay publicó guías detalladas sobre el MAP en mayo de 2024
-  Información vigente a 2025. Fuente: MAP Peer Review Report, Uruguay (Etapa 1).

# Fuentes útiles

**Modelo OCDE de convenio y comentarios**

**Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (2026 Edition)**

**Reporte de MAP por país de la región:**

Argentina

Brasil

Chile

Colombia

México

Paraguay

Uruguay

## Resumen de la clase



El artículo 25 establece en los párrafos 1 y 2 el MAP y, en el párrafo 5, el arbitraje.



El MAP funciona, aunque con limitaciones, en Latinoamérica.



La Ley 11.683 reglamenta algunos aspectos del MAP pero no constituye una guía en los términos de la OCDE.



El arbitraje no es aplicado en Latinoamérica.

**Muchas gracias**

