

## Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa

---

Mario Pardo Carmona y Silvia López Ribas (\*)

---

### SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. Disposiciones comunes.
- III. Inicio del procedimiento.
- IV. Desarrollo.
- V. Terminación.
- VI. Ejecución del acuerdo.

### RESUMEN:

*El presente trabajo versa sobre la reciente y novedosa regulación española de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa que se ha realizado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que aprueba el Reglamento de desarrollo del apartado nueve del artículo segundo de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre, pionero en nuestro ámbito normativo.*

*Estos procedimientos han adquirido una creciente relevancia debido, principalmente, a la progresiva globalización de la actividad económica con el consiguiente aumento del número de situaciones en las que pueden plantearse problemas de doble imposición internacional como consecuencia de las actuaciones de las Administraciones tributarias nacionales en su pretensión de obtener una correcta asignación territorial de la renta imponible, razón por la que tanto la Unión Europea como la OCDE le han dedicado considerable atención a la materia.*

*A lo largo del trabajo se reflexiona sobre los aspectos más destacados y controvertidos de los procedimientos amistosos regulados en el Reglamento citado con base no sólo en sus preceptos sino también en el Convenio Europeo de Arbitraje y en el Código de Conducta acordado entre los países miembros de la Unión Europea para su implantación así como en el artículo relativo a estos procedimientos en el Modelo de Convenio de la OCDE y en el Manual para su aplicación.*

---

(\*) Doctor en Ciencias Económicas, Licenciado en Derecho y Licenciada en Ciencias Económicas y en Ciencias Políticas, respectivamente.

## I — INTRODUCCIÓN

El Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa de acuerdo con el mandato contenido en la disposición adicional primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, cuyo texto refundido ha sido aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Esta habilitación legal tiene su origen y fundamento en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, donde su artículo segundo, nueve, introduce de forma novedosa en nuestro ordenamiento positivo dicha disposición adicional con el objeto de contar con un marco legal específico de regulación de dichos procedimientos amistosos dada la creciente internacionalización de las transacciones económicas de todo tipo y la interrelación entre personas radicadas en ámbitos nacionales distintos y, en consecuencia, la progresiva importancia que ha adquirido esta vía de solución de los conflictos que puedan surgir a raíz de aquéllas entre las jurisdicciones nacionales de residencia de dichas personas en el campo de la imposición directa.

En un estricto sentido técnico jurídico no cabe decir que dichos procedimientos hayan sido completamente desconocidos para nuestro ordenamiento pese a la inexistencia de una regulación como la que ahora se ha promovido, por cuanto que las normas internacionales, a las que a continuación nos referiremos, contenían disposiciones, bien dispositivas bien de su acervo interpretativo auténtico, que incidían en la materia de los procedimientos que ahora nos ocupan, y que no sólo no podían ser ignoradas en la correcta resolución de los conflictos sino que constituían una parte de ese ordenamiento jurídico, en la medida en que los Tratados y Convenios suscritos por España forman parte de nuestro Derecho interno. Lo que sí tiene de relevante esta regulación, y por ello creemos que debe resaltarse, es que nos permite sentir, de forma intuitiva, que constituye algo próximo, que el plano internacional de la aplicación de los tributos no es algo despreciable, por extraordinario, sino que debe tenerse presente en la actuación cotidiana de la gestión tributaria tanto por los propios obligados tributarios en sus relaciones transnacionales, de modo que ordenen su actuación conforme con los principios aplicables que han de regir tal tributación, como de la propia Administración que ha de someterse a estos mismos principios en su tarea de aplicación de las normas y a esta vía de resolución de conflictos, la cual coexiste con los recursos de Derecho interno.

A lo largo de las próximas líneas, van a intentar exponerse los aspectos más significativos de este procedimiento. En dicho examen no va a seguirse exhaustivamente el articulado reglamentario por cuanto, a nuestro juicio, entendemos que resulta más didáctico exponer el tronco común del procedimiento: su inicio, su desarrollo, su terminación y la ejecución del acuerdo alcanzado, sin realizar la división que hace el Reglamento a la que luego aludiremos, y con remisión, cuando así resulte de interés, a la norma internacional que constituye su punto de referencia. Básicamente, esta normativa está constituida por los tratados de doble imposición suscritos por España, siguiendo lo dispuesto en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, en adelante, Modelo de Convenio OCDE, y el Convenio 90/436/CEE, de 23 de junio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, de ámbito multilateral en el seno de la Unión Europea, en adelante Convenio Europeo de Arbitraje. Igualmente, tendremos en cuenta el Manual para procedimientos amistosos eficaces elaborado en el seno de la OCDE (1), en

(1) Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP): [www.oecd.org/ctp/memap](http://www.oecd.org/ctp/memap).

adelante, MEMAP, y los compromisos alcanzados en el Código de Conducta para la aplicación del Convenio Europeo de Arbitraje, 2006/C 176/02. En este sentido, el objetivo del MEMAP es facilitar a las administraciones tributarias y a los contribuyentes de los países miembros y no miembros de la OCDE información básica sobre la operativa de los procedimientos amistosos regulados en los convenios para evitar la doble imposición así como identificar las «buenas prácticas» (2) seguidas por los países en la aplicación de tales procedimientos. Por su parte, el Código de Conducta es un compromiso político que responde a la necesidad de que tanto los Estados miembros como los contribuyentes dispongan de normas más detalladas para aplicar eficazmente el Convenio Europeo de Arbitraje, si bien añade que, sin perjuicio de los ámbitos de competencia respectivos, el Código se refiere también a la aplicación de determinadas cuestiones vinculadas con el procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros.

Sin perjuicio de esta unicidad expositiva, aquellas diferencias que resulten de interés o con trascendencia sí es conveniente resaltarlas mediante una específica llamada de atención.

No obstante esta intención, resulta cuando menos obligado mencionar la estructura que sigue el desarrollo reglamentario. El texto consta de cuatro títulos, el primero dedicado a las disposiciones comunes a los diferentes procedimientos que a continuación se desarrollan. El título segundo se centra en los procedimientos que tienen su origen o resultan de los convenios bilaterales suscritos por España para evitar la doble imposición sobre la renta o el patrimonio en las condiciones y con el alcance que en cada uno de éstos se prevea, cualesquiera que sea la naturaleza de las rentas que puedan dar lugar a una imposición no acorde con el mismo. El Reglamento dedica los cuatro capítulos de los que consta el título a regular de forma separada el régimen correspondiente a cada uno de los procedimientos según cuál sea: i) la autoridad competente ante la que se promueve su inicio, y ii) la administración tributaria cuyos actos hayan dado lugar, o puedan así hacerlo, al planteamiento de la cuestión objeto del procedimiento, no obstante lo cual es el procedimiento iniciado ante la autoridad española y por acciones de esta Administración tributaria el que recoge en su integridad la normativa siendo el desarrollo de los demás una remisión a ésta salvo las especialidades que se indican. El título tercero aborda con igual criterio de distinción los procedimientos aplicables a los conflictos que surjan en el ámbito de los países firmantes del Convenio Europeo de Arbitraje con ocasión de la doble imposición, real o posible, sobre beneficios empresariales.

**L**a creciente internacionalización de las transacciones económicas y la interrelación entre personas radicadas en ámbitos nacionales distintos ha derivado en la necesidad de crear un marco legal específico de regulación de los procedimientos amistosos

Por último, el título cuarto se dedica a la suspensión del ingreso de la deuda que se encuentre en el objeto de un procedimiento amistoso. Dado que el análisis de la suspensión excede del objeto de estas líneas sí se requiere que, al menos, se dedique un breve comentario en este momento al objeto de poner de manifiesto que esta suspensión se concibe con total exclusión de la que pudiera existir en los recursos internos que contra el acto se sigan. Quiere decir esto que,

(2) Best practices, en el original en inglés.

a diferencia de una posible simultaneidad de actuaciones procedimentales como luego veremos, la suspensión que aquí se regula sólo puede plantearse cuando no sea posible, ya solicitar, ya seguir disponiendo de la suspensión obtenida en vía económico o contencioso administrativa. Mientras subsista tan siquiera la posibilidad de obtener la suspensión «interna» no cabe plantear la que se conceda en el ámbito de los procedimientos amistosos, al tiempo que se prevé la sucesión de la allí obtenida si fuera el caso. Por lo demás, su regulación sigue las pautas de la suspensión: atribución a un órgano de recaudación —sin especificar por ahora— de la competencia para conocer y resolver, plazos, posibilidad de recursos y exigencia de garantías, semejantes salvo la fianza personal y solidaria. Por último, poner de manifiesto que el objeto de la suspensión no puede ser otro que el acto que origina el recurso por más que la ejecución del acuerdo del procedimiento amistoso se concrete en una liquidación diferente, al menos referida a otro período, lo que va a determinar que resulte necesario el ingreso de aquél, una vez levantada la suspensión, y a expensas del contenido del acuerdo alcanzado y su concreción en la esfera del obligado tributario.

## II — DISPOSICIONES COMUNES

Dentro de las disposiciones comunes de su título primero, el artículo primero indica expresamente que su ámbito de aplicación se dirige al desarrollo de los procedimientos destinados a sustanciar la resolución de los conflictos que pudieran surgir con ocasión de las medidas tributarias adoptadas, cuando así lo estime el obligado tributario y en los casos en los que se vieran implicadas otras Administraciones, consecuencia de la aplicación de los convenios o tratados internacionales suscritos. Por lo tanto, como así se predica en su denominación, su contenido es más de procedimiento que sustantivo tributario. Esta obviedad permite, a nuestro juicio, extraer una serie de consecuencias que delimitan su contenido.

En primer lugar, se trata de un procedimiento que su Exposición de Motivos define como extraordinario respecto al Derecho interno. Dicho carácter implica que los actos administrativos que pudieran dar lugar a una tributación que no resultara conforme con la norma internacional que amparase la posición de un contribuyente, normalmente liquidaciones tributarias, habrán y podrán ser de ordinario recurridas con arreglo a los recursos y trámites que la legislación española, por lo que a nosotros interesa, en cada caso prevea y, además, podrán plantearse en el seno de los procedimientos amistosos aquí comentados.

Así, la disposición adicional de la Ley habla de «... sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes», a semejanza de lo que fija el artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE y el artículo 6 del Convenio Europeo de Arbitraje que aluden a «... con independencia de los recursos previstos por/en el Derecho interno...». Por lo tanto, resulta posible para el interesado plantear una vía alternativa a los recursos previstos en el ordenamiento nacional contra la actuación administrativa que, en principio, se estime contraria a derecho y que además implique una doble tributación en el plano internacional. Aunque esto no significa que ambos caminos hayan de llegar al mismo destino, es decir, la forma en la que se concrete la solución que se alcance por una u otra vía de recurso, dada la forma de ejecución del acuerdo que prevé el artículo 15 del Reglamento a cuyo comentario nos remitimos. En este punto, los Comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE —párrafo 42— disponen diversas opciones cuando la decisión judicial está pendiente o cuando la decisión gubernativa no se ve impedida o restringida por la decisión judicial. En el mismo

sentido, el artículo 7 del Convenio Europeo de Arbitraje contempla estas situaciones, aunque aplicadas al inicio del cómputo de los dos años para la constitución de la comisión consultiva.

Volviendo al punto del objeto del recurso, debe indicarse que no siempre va a poder producirse esta simultaneidad de procedimientos, de Derecho interno y de convenio, ya que no toda regularización tributaria, aunque tenga una vertiente internacional, abre paso a la utilización de la vía de los procedimientos amistosos que ahora se regulan sino que la razón del mismo ha de estar precisamente en la quiebra de la regulación internacional que aquélla implica. Los procedimientos que se fundamenten en los respectivos Convenios de Doble imposición han de derivarse del hecho que se entienda que ha existido una indebida aplicación del mismo que dé lugar a una doble tributación en cualesquiera de sus clases de rentas reguladas, no sólo las utilidades empresariales o las ligadas a las empresas asociadas por aplicación del principio de libre competencia, o, dicho de forma más genérica pero más acorde con la redacción del Convenio, que la actuación de la autoridad competente comporta una tributación no acorde con el mismo aunque no exista tal doble imposición. Por su parte, los procedimientos que se apoyen en el Convenio Europeo de Arbitraje deben centrarse, aquí sí, en la existencia de una doble tributación de los beneficios empresariales por no respetarse los principios que ordenan: i) la determinación de aquellos beneficios cuando las relaciones comerciales o financieras de las empresas difieren de las que hubieran tenido dichas empresas si no estuvieran vinculadas, en los términos que se indican, es decir, por no acordarse en condiciones de independencia dichas relaciones, lo que normalmente abre el campo de la correcta determinación de los precios de transferencia, o ii) la fijación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente, también en condiciones de independencia.

**L**os procedimientos amistosos están destinados a sustanciar la resolución de los conflictos que pudieran surgir con ocasión de las medidas tributarias adoptadas consecuencia de la aplicación de los convenios o tratados internacionales

Por ello, cualquier iniciativa que vaya a desarrollarse en esta línea debe expresamente indicar, al menos a criterio de la parte, el supuesto por el que no se respeta la concreta disposición del Convenio o la falta de respeto a los indicados principios.

El artículo 2 establece que la autoridad competente (3) para ejercer las funciones reguladas en el Reglamento e impulsar el procedimiento es la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, aunque esto debe completarse con lo señalado en el artículo 9 que designa a la Agencia Estatal de Administración Tributaria como coadyuvante en el desarrollo de las actuaciones o la referencia más genérica al concepto de «Administración tributaria española competente» que el artículo 15 hace al referirse a la ejecución del acuerdo y que luego desarrollaremos.

(3) *La Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 9 de febrero de 1988, relativa al procedimiento para la asistencia mutua internacional en materia fiscal ya establece en el ap. 3 de su art. 3.º lo siguiente: «Asimismo, el Director General de Tributos tendrá la condición de representante autorizado del Ministro de Economía y Hacienda como Autoridad competente para la interpretación y aplicación, unilateral o de común acuerdo con las autoridades competentes de otros Estados, de las normas contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición o de otros Convenios relativos a materias fiscales, para la interpretación de la normativa tributaria interna en el ámbito de las mismas así como para la resolución de las controversias que la aplicación de dichos Convenios pueda originar».*

Por último, el artículo 3 del Reglamento, con el título «Derechos y deberes del obligado tributario», en ese orden, fija la posición de aquél en el mismo y pese a su redacción lo que establece en primer lugar son los deberes al señalar la obligación de los interesados en el procedimiento de facilitar cuantos elementos de juicio resulten necesarios para su resolución y sólo posteriormente indica el derecho a instar su inicio, a ser oído y a conocer el estado de su tramitación. De hecho, la participación del obligado tributario puede decirse, con cierto grado de simplificación, que queda reducida a instar su inicio de forma razonada sin que intervenga en ningún momento posterior, a salvo de la oportuna evacuación de informes o documentación que le sea requerida en las distintas fases que pueden darse y cuya instrucción corresponde a las autoridades competentes o, en último lugar, a la comisión consultiva que haya de abordar las cuestiones pendientes de resolución. Podría corroborarse esta afirmación si tenemos en cuenta que al obligado tributario ningún recurso se le atribuye contra el acuerdo que finalice el procedimiento («No podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos» según así disponen las redacciones de la disposición adicional primera, cuatro y del artículo 14 del Reglamento) ni existe previsión alguna respecto a la inadmisión a trámite de la solicitud más allá de la indicación de que ésta deba ser motivada lo que permitiría albergar alguna esperanza de control por parte de éste si la actuación de la Administración no se produjera conforme a Derecho aunque esto no tendría por qué conducir a una satisfacción de la cuestión planteada inicialmente.

Por lo tanto, cabría hablar de una cierta excepcionalidad del procedimiento también en atención a la especial situación en la que se encuentra el interesado en su desarrollo dado que éste se produce entre autoridades nacionales competentes por lo que la participación activa del interesado es sólo la de su inicio, la de aceptación o rechazo del acuerdo alcanzado entre aquéllas y, finalmente, la de instar la constitución de la comisión consultiva si el procedimiento amistoso se desarrolla al amparo de un convenio para evitar la doble imposición y éste la contempla.

### III — INICIO DEL PROCEDIMIENTO

#### 1. Legitimación

Por lo que a esta materia se refiere, la declaración del artículo 3 («... tendrán derecho a iniciar...») se completa en los artículos 4, referente a los procedimientos derivados de los Convenios de Doble imposición («... podrá someter su caso a la autoridad competente») y 23, referente al procedimiento conforme al Convenio Europeo de Arbitraje («Podrán solicitar su inicio...»), en los que regulan la legitimación activa de las personas residentes para someter su caso a la autoridad competente si así se estima en concordancia con las normas internacionales sin que sea destacable circunstancia alguna.

Sin perjuicio de lo anterior, por cuanto no se opone a ello en nada, sí puede señalarse que tanto el artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE y los artículos respectivos de los distintos convenios bilaterales suscritos por España, como el artículo 1 en relación con el 4 del Convenio Europeo de Arbitraje, parecen poner de manifiesto que son las personas, en el sentido que se atribuye al término en los tratados internacionales aplicables en cada caso, quienes son el motor o raíz del procedimiento amistoso y su justificación. La redacción de estas normas, a diferencia de la normativa española, parece resaltar que éste se concibe con el objetivo de eliminar las desventajas e incertidumbres que supone a cualquier particular interesado tener que litigar frente a cada autoridad competente para eliminar la tributación que no se produzca de acuerdo con

el respectivo convenio. Tal vez no pueda decirse que «frente» a este planteamiento, cuyo fundamento es el interés del particular, la normativa española no responda a tal interés, pero sí señalar que proyecta con «menos intensidad» la percepción de la figura de ese interesado como razón de la misma, centrándose en los requisitos y trámites que éste ha de observar en su inicio y, con menos detalle, en los trámites de desarrollo por cuanto que éste ha de producirse en el seno de la relación con otra autoridad nacional. De hecho, el Reglamento limita expresamente su aplicación a las personas interesadas y a la propia «Administración española» (art. 1.2), lo que no deja de ser una loable declaración por la que se reconocen las propias limitaciones de todo desarrollo reglamentario nacional de un procedimiento amistoso más allá de los términos, formas y condiciones internacionalmente aceptados por cuanto que tiene a otra administración soberana como contraparte.

Al margen de lo anterior, debe indicarse que no hay referencia alguna en el ámbito reglamentario de la legitimación a los supuestos que recoge el párrafo tres del artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE que instan a las autoridades a utilizar la vía del procedimiento amistoso, no a instancia del tercero interesado, sino para revolver las dificultades o dudas interpretativas o de aplicación así como casos de doble imposición no previstos en el Convenio respectivo. Esta ausencia debemos entenderla coherente con el objeto del desarrollo reglamentario y su contenido: regular y normar el ejercicio de la iniciativa de los particulares interesados.

## 2. Plazo

El plazo para la interposición de estos procedimientos se regula, asimismo, como garantía y protección de las administraciones de que no puedan plantearse cuestiones sobre las que ya haya transcurrido un lapso de tiempo considerable. No obstante, el señalamiento de un plazo debe entenderse también como garantía de los contribuyentes de modo que el indicado lo sea en términos de mínimos pudiendo, en consecuencia, acordarse otros mayores, en el caso de los Convenios de Doble imposición, o bien remitirse a los plazos del Derecho interno si éstos fueran más ventajosos para los interesados. La diferente regulación que ofrece la norma comentada según cuál sea el ámbito en el que nos encontremos viene determinada por la propia situación de partida internacional. Si bien es cierto que el artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE en su redacción ya recoge un plazo («El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes...») que coincide con lo señalado en el artículo 6 del Convenio Europeo de Arbitraje («El caso habrá de presentarse antes de transcurridos tres años...»), sólo los Convenios de Doble imposición suscritos a partir de mediados de la década de los setenta incorporan esta exigencia. Por ello, el artículo 5 del Reglamento, relativo a los procedimientos de ese orden, se limita a indicar que «La solicitud... deberá presentarse antes de la finalización del plazo que disponga el respectivo Convenio...», sin que nada se disponga y, en consecuencia, nada se aclare, a salvo de consideraciones de índole interpretativo, en aquellos otros casos en los que el convenio aplicable no haya fijado un plazo acordado. En estos casos, que sin duda podrán plantearse aunque no haya plazo señalado, podría ser conveniente en aras a la seguridad jurídica que el contribuyente pudiese disponer de una referencia temporal en la cual la Administración española se declarase dispuesta a considerar admisible los escritos de interposición sin perjuicio de las negociaciones que incluso sobre este punto pudieran plantearse

**E**l procedimiento amistoso es un procedimiento extraordinario respecto al Derecho interno en el que la participación activa del interesado se limita a su inicio, aceptación o rechazo del acuerdo y constitución, si procede, de una comisión consultiva

con la otra administración competente. El artículo 24, por su parte, en concordancia con el segundo supuesto analizado, sí indica de forma concreta el límite temporal en el que puede plantearse la cuestión: «La solicitud para iniciar el procedimiento deberá presentarse antes de transcurridos tres años...»

En ambos casos, el día de inicio de los plazos es el de notificación del acto que ocasione o pueda ocasionar una tributación no acorde o una doble imposición según la terminología empleada en los procedimientos. En este punto conviene tener presente que, conforme los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE —párrafo 21—, el día inicial de cómputo de este plazo de tres años no limita el derecho del contribuyente en el sentido de que éste podrá presentar su solicitud tan pronto como considere que la tributación puede no ser conforme con el Convenio respectivo por lo que, añade, podrán suscitarse casos en los que el derecho a instar el procedimiento surja con anterioridad al inicio de ese plazo, si bien, en una interpretación favorable al obligado tributario, el cómputo de los tres años sólo comienza una vez que se ha materializado el hecho que se sustanciará en el procedimiento amistoso.

### 3. Solicitud

El medio de ejercicio del derecho reconocido a iniciar los procedimientos amistosos es un escrito de interposición dirigido a la Administración española que se regula en el artículo 6, para los procedimientos al amparo de los Convenios de Doble imposición, y en el artículo 25, por remisión a aquél, para los del Convenio Europeo de Arbitraje.

De entrada, es de destacar la detallada y exhaustiva relación de información que en ellos se requiere. En este sentido, los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE señalan que éste no fija ninguna forma en la que deban formularse las solicitudes o instancias de inicio siendo las autoridades competentes quienes pueden establecer los procedimientos especiales que entiendan apropiados o, por el contrario, dejar que se formulen como cualquier otra reclamación contra los tributos en el orden interno (párrafo 16). Por su parte, el MEMAP, en su apartado 2.2.1, enumera de forma pormenorizada la información a presentar en la solicitud de un acuerdo amistoso. De igual forma, si bien el Convenio Europeo de Arbitraje nada habla de una forma específica de los escritos de inicio, salvo la necesaria indicación de los otros estados contratantes que pudieran verse afectados por el caso planteado, el Código de conducta para la aplicación de este último, en su punto 2 (i), desarrolla de forma detallada, y muy similar a como lo hace el apartado antes citado del MEMAP, los datos que debe reunir el escrito del interesado para que pueda considerarse que se ha presentado un caso susceptible de iniciar un procedimiento amistoso.

Por su parte, la regulación reglamentaria que nos ocupa recoge la información que debe figurar en el escrito de solicitud y la documentación que deberá acompañar a éste, de forma paralela a como lo hacen los dos preceptos citados. Aun teniendo muy presente que el origen del contenido de esta petición es el consenso internacional alcanzado en foros de tal ámbito por los países participantes, entre los que se encuentra España, con la finalidad de sentar unas bases comunes, en este caso en relación con aspectos formales, que permitan la efectiva aplicación de los procedimientos amistosos, exponemos algunos comentarios que nos sugiere el contenido del precepto reglamentario.

La norma reglamentaria española enumera, primeramente, la información que el escrito de interposición deberá contener. En este punto, nada ha de objetarse por cuanto que resulta ob-



vio que el escrito debe suministrar a la Administración aquella información de la que en principio carece y que sea suficiente para plantear el caso de forma clara:

- la identificación de las partes afectadas y su representación,
- la otra Administración competente,
- la identificación de los recursos que resultaran relevantes y, en su caso, las resoluciones recaídas y de los procedimientos instados ante otras autoridades si los hubiere, y
- la incidencia de la cuestión en algún procedimiento previo de valoración o similar.

El párrafo segundo del artículo seis del Reglamento señala la documentación que debe acompañarse al escrito. Inobjetable tanto la acreditación de la representación, por más que sea una práctica habitual de orden administrativo, como la referencia a la documentación emitida por la otra administración competente de la que el contribuyente puede tener conocimiento antes de iniciar el diálogo entre autoridades.

Sin embargo, la exigencia de que se describan detalladamente los hechos relevantes, las cuantías y las relaciones, situaciones o estructura de las operaciones por insuficiente o incompleta que ahora se juzgue, no debe hacer olvidar que sobre la misma se ha producido una previa actuación administrativa, con un resultado que el contribuyente estima lesivo para sus intereses, que contempló esa realidad y sobre la que se pronunció de forma concluyente, sin que ahora pueda desconocerse esto.

De igual forma, la exigencia de que se facilite copia de los propios actos emitidos por la administración ante la que se suscita el procedimiento no merece la misma opinión en todos los casos. Ciertamente que no tiene que resultar muy difícil encontrar una explicación que evite entrar en conflicto con lo dispuesto en el artículo 34.1 h) de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre, que, por lo que interesa, señala, al enumerar los derechos y garantías de los contribuyentes, el «Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante...». No obstante,

una cierta contrariedad a la finalidad y espíritu de la norma sí puede denotarse cuando se exige al interesado que aporte copias de la documentación que tiene como agente emisor a la propia Administración ante la que se reclama: no se dará el supuesto pero piénsese en el contrasentido de no admitir el escrito de instancia por falta de documentación completa cuando no se facilite un acta de la Inspección de los tributos. La exigencia de la fehaciencia de la notificación del acto «impugnable», que normalmente incumbe a quien promueve la defensa de su derecho, no puede ni probablemente deba ser excusa para que la Administración no conozca los hechos, que son sus actos administrativos, ni la fecha en la que se han producido con efectos jurídicos frente al interesado.

Por último, en esta misma línea deben formularse ciertas reticencias a la exigencia de acompañar la documentación exigida en el caso de ajustes por operaciones vinculadas. Esta documentación no puede ser más que la que ya se tuvo en cuenta a la hora de proceder a dicho ajuste.

**L** a autoridad competente para ejercer las funciones reguladas en el Reglamento de procedimientos amistosos es la DGT con la AEAT como coadyuvante

te, cuando éste se haya originado, al igual que en el caso anterior, en la Administración tributaria española. Carecería de sentido exigir una formalización de la valoración distinta de la que se exigió al producir el acto que da lugar a una aplicación contraria a derecho y, de ser la misma, se incidiría en el mismo problema antes apuntado de reiterar la documentación ya aportada. Más aún, llevados de cierto sentimiento favorable al contribuyente podría argumentarse en contra aduciendo el párrafo k) del precitado artículo de la Ley General Tributaria que establece el «derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo de la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias».

En otro orden de cosas, no constituye una información, en sentido estricto, que el contribuyente deba suministrar, sino más bien una declaración de intención que se le exige, lo que se señala en el apartado i): «el compromiso... a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos... y a tener a disposición... la documentación relativa al caso» (esta petición figura entre los datos requeridos en el precepto antes señalado del Código de conducta pero no en el, también apuntado, del MEMAP). Habrá que preguntarse si la Administración entendiese que no se cumple con la inclusión de este compromiso cuáles serán los efectos de su inobservancia distintos de la constatación de falta de información a que antes se aludía. En otras palabras, el obligado tributario que ha instado el procedimiento amistoso puede verse compelido a lo largo del mismo a facilitar cuanta documentación entienda necesaria la autoridad competente, a su juicio, con el riesgo de decaer la tramitación si dicho requerimiento no se satisface pero esa circunstancia no es equiparable a la exigencia de tener que manifestar, por así decirlo, una actitud favorable —un compromiso de futuro— a las exigencias de documentación. Lo que habrá que constatar es el cumplimiento en tiempo y forma de éstas, máxime cuando en el primer apartado del artículo 3 se establece el deber del obligado tributario de facilitar a las Administraciones tributarias cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes, completos y exactos, sean necesarios para solucionar el caso, en el plazo concedido para ello.

Ciertamente, el interesado estará predisposto a ofrecer cuanta información esté a su disposición con el objetivo de facilitar el desarrollo del procedimiento que él ha instado pero plantear esa exigencia de información como contenido mínimo del escrito puede desvirtuar todo el procedimiento si sobre la base de una desatención del requerimiento para la subsanación y mejora de la información aportada se decreta el archivo de las actuaciones. En este sentido, entendemos que los criterios de proporcionalidad y de importancia relativa podrán dirimir sin mayor problema los casos en los que la ausencia de información originará la no admisión de la solicitud de inicio del procedimiento. Así, la interpretación que el obligado tributario da al artículo del convenio (art. 6.1 c) aunque sea desafortunada o desacertada no puede ser, a nuestro juicio, motivo para rechazar el planteamiento del procedimiento y, en consecuencia, ha de resultar irrelevante como información del escrito de interposición si de la secuencia de hechos puede llegarse a la conclusión de la existencia de una tributación no acorde. De igual forma, en el procedimiento ligado al Convenio Europeo de Arbitraje el artículo 25 del texto reglamentario sustituye la referencia al artículo del Convenio vulnerado por una exposición de las razones por las que debe entenderse que no se han respetado los principios del artículo cuatro de aquel, esto es, una tributación acorde con la fijación de los precios en caso de vinculación y de fijación del beneficio atribuible a un establecimiento permanente con respeto al principio de libre competencia. A nuestro juicio, a este precepto le resulta de aplicación lo señalado para el anterior y en ambos, por otra parte, esta exposición de razones no puede entenderse como un alegato teórico

a favor del respeto de dichos principios sino como un relato fáctico del que se concluya la existencia de una doble imposición.

En cualquier caso y pese al juicio crítico que se ha realizado en las líneas anteriores, no puede soslayarse que el Código de conducta en el punto 2 antes indicado, apartado (i) h), sostiene la capacidad de la respectiva autoridad competente donde se hubiera formulado el escrito de inicio para solicitar «cualquier información adicional específica», lo que no es muy distinto de lo dispuesto en el artículo 3 del Reglamento, a lo que ya nos hemos referido, o a la declaración del artículo 8.4 del mismo cuando atribuye de nuevo esa capacidad para «solicitar la documentación e informes que estime oportunos» a la respectiva autoridad. Con todo, no debe soslayarse que esa «... forma que —al contribuyente— le resulte menos gravosa...» que con carácter genérico impone nuestra legislación a las actuaciones administrativas está en consonancia con lo señalado en el número 3.1 e) del Código de conducta cuando dice que «... e) El procedimiento amistoso no impondrá costes de cumplimiento indebidos ni excesivos al solicitante ni a ninguna otra persona implicada en el caso» así como con lo recogido en el MEMAP como «buena práctica número 4: transparencia y procedimientos sencillos para acceder a un acuerdo amistoso» consistente en que las formalidades necesarias para entablar y desarrollar un acuerdo amistoso sean mínimas y las formalidades innecesarias eliminadas. El MEMAP añade, para terminar, que, si bien los casos que se someten a las autoridades competentes requieren una información considerable porque son intensivos en hechos, en particular los relativos a precios de transferencia, la información requerida debería estar en relación con la complejidad del caso.

**L**as personas son el motor o raíz del procedimiento amistoso y su justificación

Por último, merece mención especial que, con relación exclusivamente al procedimiento ligado al Convenio Europeo de Arbitraje, el Reglamento exige en su artículo 25 que en el escrito de inicio se comunique la existencia de una sanción ligada a la actuación que se denuncia como causante de doble imposición aunque dicha incoación no tenga carácter definitivo. La razón de esta exigencia se encuentra en el hecho de que la norma española expresamente previene que mediando sanción grave con carácter de firme no se tramitará el procedimiento o, en su caso, se suspenderá si iniciado se interpone recurso en cualquier vía contra dichas sanciones hasta su resolución (art. 21 del Reglamento). En este punto, el Convenio Europeo de Arbitraje (art. 8) se pronuncia de forma más suave al indicar que en estos casos la autoridad competente «no se hallará obligada» o «podrá suspender», respectivamente la tramitación. En este punto, la claridad de la norma española queda fuera de toda duda: no habrá procedimiento si media sanción.

#### 4. Admisión de inicio

El artículo 8 del Reglamento aborda en el último punto de la sección 1.<sup>a</sup> de Inicio del procedimiento ligado a los Convenios de Doble imposición el tema de la admisión de la solicitud. Fija un silencio positivo si, transcurridos dos meses desde la presentación, o uno desde que la primera solicitud, se completó o subsanó satisfactoriamente a requerimiento de la Administración, no hay decisión alguna al respecto.

Más interés despierta la prolija pero no exhaustiva enumeración de supuestos de inadmisión en la medida en que los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE no establecen causas expresas en tal sentido. Por el contrario, podría entenderse que el ánimo que inspira y rige a éste

es el de preferentemente considerar la solicitud del contribuyente ya que ésta no debería rechazarse sin una buena razón (párrafo 34). No obstante, frente a la imprecisión e inseguridad para el interesado que supone discutir de «buenas» o «malas» razones, la existencia de una relación de supuestos de inadmisión, con la obligación de que ésta sea en todo caso motivada cuando se produzca, puede suponer una mayor certeza y seguridad a la posición del interesado y plantea el problema de posibles vías de recurso en estricta normativa interna si la decisión de la Administración no se acomoda, o, al menos, se dicta sin que medie la obligada motivación que específicamente la norma impone y que es consustancial a los actos administrativos de toda clase.

Algunos de los casos que se contemplan son evidentes: falta de procedimiento en el convenio, no legitimación activa, solicitud fuera de plazo, cuestión ya suscitada o no subsanación satisfactoria.

En otros, pueden plantearse mayores discrepancias sobre su alcance y contenido. Así:

- determinar que la cuestión es de Derecho interno y no una discrepancia en la interpretación del convenio; o
- tener constancia en el intento de la parte de evitar la tributación en alguno de los Estados;

son casos más difíciles de deslindar correctamente.

Aunque bien pueda argumentarse que se trata de la aplicación de una norma interna, si ésta va a suponer para el obligado tributario una tributación que, a la postre, no fuera acorde con el Convenio, resultará difícil que finalmente no se plantee el conflicto entre jurisdicciones nacionales afectadas con intereses contrapuestos. A título de ejemplo, piénsese en un supuesto de «subcapitalización» donde el coeficiente que señala nuestra normativa no se entendiese por el interesado y la otra autoridad competente como acreditativo de falta de condiciones de libre competencia. Del mismo modo, la constancia de una pretendida menor tributación, es decir, la intención o deseo del contribuyente no altera el hecho de que la aplicación de la norma por parte de la acción administrativa se produzca contra convenio. Con riesgo de simplificación, a nuestro juicio, la actuación del contribuyente podrá ser o no conforme a Derecho y, en consecuencia, ser susceptible de regularización pero ésta debe a su vez producirse de acuerdo con las normas en vigor. De otro modo dicho, de la correcta apreciación y calificación de los hechos por parte de la Administración habrá de derivarse una concreta regularización que tendrá necesariamente que atenerse a la normativa interna y no representar una regularización que no resulte conforme al Convenio aplicable y todo ello, podría decirse, con absoluta separación de la pretensión del contribuyente de obtener una menor tributación mediante la utilización, en un sentido lato, de las normas vigentes.

En este punto consideramos ilustrativo recordar que el párrafo 26 de los Comentarios al artículo 25 se refiere a la negación de inicio del procedimiento amistoso por algunos Estados cuando las transacciones a las que se refiere son consideradas «abusivas» señalando que al no existir ningún precepto específico en el Modelo de Convenio OCDE no se dispone de una regla general para estos casos. Por ello, tras entender que en los casos en los que se haya producido una infracción de la norma merecedora de una sanción grave algunos Estados pueden desear no iniciar procedimientos amistosos, recomienda de forma incuestionable que las circunstancias en

las que un Estado negaría el acceso al procedimiento amistoso deberían recogerse claramente en los convenios para evitar la doble imposición que suscriba, no sin antes señalar que el simple hecho de que un ajuste tributario se realice por aplicación de una norma doméstica anti-abuso no debería ser una razón para negar el acceso al procedimiento amistoso.

Por su parte, el artículo 26 del Reglamento desarrolla la admisión del procedimiento ligado al Convenio Europeo de Arbitraje con la misma pauta. La falta de legitimación o la extemporaneidad son dos supuestos lógicos de rechazo de la admisión a trámite, mientras el supuesto de inadmisión basado en un incumplimiento de los principios del artículo cuatro del Convenio Europeo de Arbitraje nos permite reproducir las objeciones ya formuladas al respecto sobre el mayor o menor grado de fundamentación teórica del escrito de instancia. Comentario aparte sí merece la expresa disposición referente a la inviabilidad de este procedimiento cuando media una sanción grave que tenga el carácter de firme por cuanto la norma internacional establece la opción de las autoridades competentes en tal sentido pero no la impone como única posibilidad. El redactor reglamentario, como ya señalamos al referirnos a los requisitos que debe reunir la solicitud —artículo 21—, ha hecho uso de esa facultad con una redacción taxativa: no habrá procedimiento si la conducta del contribuyente ha sido merecedora de un reproche sancionador. La normativa aclara que se entenderá por grave lo que en el momento vigente se califica como sanciones graves o muy graves en la Ley General Tributaria, con inclusión de la pena por delito contra la Hacienda Pública.

**E**l plazo para la interposición de los procedimientos amistosos se regula como garantía y protección de las Administraciones, de que no puedan plantearse cuestiones sobre las que ya haya transcurrido un lapso de tiempo considerable

Solventados todos los incidentes que pudiera presentar la solicitud y no concurriendo ninguna de las causas de rechazo de ésta, se inicia el procedimiento.

Ambos artículos, ocho y veintiséis, con una redacción sustancialmente idéntica y con arreglo a los párrafos respectivos de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE y disposiciones del Convenio Europeo de Arbitraje y del Código de conducta para su aplicación, determinan el inicio del procedimiento amistoso bien cuando la Administración entiende que puede por sí misma encontrar una solución a la solicitud o bien, por el contrario, cuando estima que por sí misma no puede encontrar esa solución y debe dirigirse a la otra autoridad competente.

No resulta sino curioso desde un punto de vista terminológico, aunque sin consecuencias prácticas, que nuestro Reglamento denomine inicio del procedimiento amistoso a éste supuesto que se agota en el seno de la primera administración sin que se tenga contacto con la autoridad del otro Estado. A salvo esta consideración, lo relevante es que en un primer estadio del procedimiento es la autoridad competente la que debe examinar correctamente la objeción planteada y, de encontrarla fundada no en términos de legislación interna que aquí no se debaten sino por concluir que la decisión pudiera suponer doble tributación o una tributación contraria al Convenio, corregir la situación mediante la realización de ajustes o deducciones justificadas. En este caso, el procedimiento instado por el contribuyente se ha realizado exclusivamente en el ámbito de decisión de la primera autoridad competente sin que se haya hecho necesario el inicio de negociaciones con la otra autoridad pero sin que tampoco se excluya el

posible intercambio de puntos de vista interpretativos del supuesto con la finalidad de obtener la mejor solución acorde con el Convenio.

## IV — DESARROLLO

El segundo estadio de desarrollo del procedimiento es el que se produce necesariamente entre los Estados y al que la normativa internacional se dedica por tratarse de relaciones entre autoridades nacionales y que, a su vez, se divide en dos fases. La primera idea que se desliza al respecto es que la primera de estas dos fases del procedimiento amistoso está encaminada a favorecer los cauces de negociación para resolver las disputas, es decir, que el procedimiento pretende ser un instrumento para favorecer el esfuerzo de las respectivas autoridades en encontrar una solución.

La segunda fase o mecanismo de arbitraje tiene lugar si las autoridades competentes implicadas no han llegado a una solución en el plazo de dos años desde el inicio de las negociaciones bilaterales y se instrumenta mediante la constitución de una comisión consultiva.

Con ello se cierra, por así decirlo, el círculo en el proceso de resolución de los conflictos transnacionales: se atribuye al contribuyente el derecho a instar una vía de solución de las actuaciones contrarias al Convenio o que supongan doble imposición, se encarece a las autoridades competentes a que desplieguen sus mejores esfuerzos y entablen las negociaciones oportunas para superar el conflicto y si, finalmente, no se llega a un acuerdo se dispone la constitución de un tercero independiente de carácter colegiado que ofrezca una solución a la que habrán de atenerse las autoridades en el acuerdo que finalmente se presente al contribuyente afectado.

### 1. Instrucción

El Reglamento establece en su artículo noveno que «la instrucción del procedimiento así como la fijación de la posición española corresponde a la Dirección General de Tributos conjuntamente con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quién designará un representante a estos efectos».

El precepto citado da respuesta a la necesidad de reconocer y articular la participación en los procedimientos amistosos de los dos órganos del Ministerio de Economía y Hacienda directamente relacionados con los impuestos sobre los que versan los Convenios para evitar la doble imposición y el Convenio Europeo de Arbitraje: la Dirección General de Tributos (DGT), en su calidad de autoridad competente, y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), como organización administrativa responsable de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal.

La participación otorgada a la AEAT en los procedimientos amistosos no supone sino recoger en una norma lo que constituía una práctica administrativa habitual: la emisión de informes por la AEAT sobre las cuestiones de hecho planteadas en los procedimientos amistosos, a petición de la Dirección General de Tributos. No cabe duda que esta norma tiene la virtud de, por una parte, situar dicha participación en un plano positivo y, por otra, dotarla de un carácter más activo al hacer partícipe a la AEAT en la fijación de la posición española a lo largo del desarrollo del procedimiento lo que, a nuestro juicio, irá en beneficio de dicha posición dado que es la Agencia Tributaria quien conoce la situación jurídico tributaria de los contribuyentes afectados por los procedimientos amistosos.

La concurrencia de los dos órganos administrativos citados conllevará que las funciones instructoras y de fijación de posición señaladas en el Reglamento se ejerzan teniendo presente, en cualquier caso, el principio de eficacia y, en especial, el de coordinación que el artículo 103.1 de nuestra Constitución señala como dos de los principios rectores de la actuación de la Administración Pública lo que, entre otras cuestiones, facilitará a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones en el marco de estos procedimientos, en particular, las relativas al suministro de información y respecto de las que ya se ha efectuado algún comentario en párrafos precedentes.

Finalmente, el Reglamento establece que las autoridades competentes se intercambiarán tantas propuestas como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo. Este precepto, aunque redactado en plural, no puede sino vincular exclusivamente a la autoridad competente española y entendemos que hay que interpretarlo como un mandato para que ésta realice los esfuerzos necesarios para entablar las negociaciones que sean oportunas para superar el conflicto. Por otra parte, el contenido del precepto citado responde al espíritu de esfuerzo y voluntad en el logro de un acuerdo que preside tanto el Convenio Europeo de Arbitraje como el procedimiento amistoso recogido en el Modelo de Convenio OCDE.

***E***l medio de ejercicio del derecho reconocido a iniciar los procedimientos amistosos es un escrito de interposición dirigido a la Administración española

Para terminar, cabe señalar que bajo la denominación Administración tributaria española habría que entender no sólo la de ámbito estatal sino también aquellas de ámbito territorial inferior, en particular, las Administraciones tributarias de régimen foral ya que los procedimientos amistosos pueden versar sobre materias tributarias de su ámbito competencial. Esta referencia queda más claramente reflejada en el artículo 15 del Reglamento al indicar que el acuerdo alcanzado lo ejecutará la «Administración tributaria española competente». Para la delimitación de esta competencia, en el caso de las Administraciones de régimen foral, habrá que estar, principalmente, a lo regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

## **2. Comisión consultiva de los convenios para evitar la doble imposición y segunda fase del procedimiento del Convenio Europeo de Arbitraje**

En el análisis de la fase arbitral de los procedimientos amistosos es necesario, de nuevo, diferenciar la comisión consultiva que pueda existir en los convenios para evitar la doble imposición que suscriba España siguiendo el Modelo de Convenio OCDE y la comisión consultiva cuya constitución, funcionamiento y dictamen constituye la segunda fase del procedimiento amistoso del Convenio Europeo de Arbitraje.

Ambas están, no obstante, reguladas en el Reglamento por remisión a los respectivos convenios que las establecen. Así, de conformidad con el artículo 10 del Reglamento, la primera se regirá por lo previsto en el convenio para evitar la doble imposición correspondiente y por los requisitos que se pacten de forma bilateral en aquellos convenios en los que se establezca su existencia. Es de suponer que en los convenios que se suscriban en el futuro se incluirá tal comisión que en la actualidad, es obvio, no se encuentra presente en ninguno de los vigentes, por lo que hemos de acudir al Modelo de Convenio OCDE para conocer algo más sobre las ca-

racterísticas que, previsiblemente, tendrá la misma. La comisión del Convenio Europeo de Arbitraje, por su parte, goza de mayor certeza en el plano del derecho positivo, si bien su regulación reglamentaria (arts. 27.2 y 29 a 31) también remite a los artículos del Convenio Europeo de Arbitraje correspondientes: constitución de la Comisión consultiva en el artículo 7; composición y funcionamiento en los artículos 9 y 10 y emisión del dictamen en el artículo 11. Estos preceptos se ven completados por lo señalado en el apartado 4 del Código de Conducta.

En el ámbito del Modelo de Convenio OCDE el procedimiento arbitral aparece recogido en el nuevo apartado 5 del artículo 25, introducido en la actualización del Convenio de 17 de julio de 2008, y tiene, muy resumidamente, las siguientes características:

- el procedimiento arbitral se puede iniciar una vez que hayan transcurrido dos años de negociaciones entre las autoridades competentes sin que se haya alcanzado un acuerdo, si bien los Estados pueden ampliar este período;
- los aspectos no resueltos por las autoridades competentes no serán objeto de arbitraje si un tribunal los ha resuelto (sobre esta cuestión los comentarios al artículo ofrecen diversas alternativas en función de la capacidad que tengan las autoridades competentes para adoptar una decisión diferente de la adoptada en sede judicial);
- el procedimiento arbitral se iniciará a instancia del obligado tributario (este aspecto diferencia muy significativamente a esta fase procedimental de su homóloga en el Convenio Europeo de Arbitraje);
- la decisión será vinculante para los Estados contratantes, salvo que el obligado tributario no la acepte, quienes la aplicarán con independencia de los límites temporales establecidos en las normas domésticas;
- las autoridades competentes determinarán por mutuo acuerdo el modo de aplicación de estas disposiciones.

Como puede apreciarse, el artículo 25.5 del Modelo de Convenio OCDE incorpora la fase arbitral al procedimiento amistoso de forma muy general, remitiendo a lo que los Estados contratantes acuerden en el seno de los convenios para evitar la doble imposición que suscriban y que, en cuestión de compatibilidad de recursos en el ámbito doméstico y procedimiento amistoso y arbitral, así como en la posibilidad de que el resultado de estos últimos pueda separarse de una resolución judicial, va a depender de la normativa interna de cada uno de los dos Estado contratantes.

La generalidad en la redacción del apartado citado se ve, sin embargo, ampliamente contrastada por los 25 párrafos que le dedican los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE junto con un anexo conteniendo, por una parte, un modelo de acuerdo para implantar el procedimiento arbitral que versa sobre 20 cuestiones y, por otra, 42 párrafos comentando las cuestiones de dicho modelo y que, en nuestra opinión, evidencian la relevancia que ha tenido esta materia para el Comité de Asuntos Fiscales, quien ha intentado facilitar alternativas y soluciones para promover la incorporación de la fase arbitral a las relaciones fiscales convenidas. El análisis detallado del contenido de este material excedería con creces los límites de este trabajo pero no podemos dejar de señalar algunos aspectos que nos parecen significativos, en parte, porque, en tanto que reflejan un consenso internacional sobre la materia, los países que suscriban convenios tenderán a incor-



porar su contenido en los mismos y, en parte, porque existen diferencias de cierto calado entre la fase arbitral del Modelo de Convenio OCDE y la del Convenio Europeo de Arbitraje.

Así, en el ámbito del Modelo de Convenio OCDE es el obligado tributario quien decide si insta o no la fase arbitral, dirigiendo, en caso afirmativo, un escrito a una de las autoridades competentes con información suficiente para identificar el caso. Este hecho abrirá un proceso, de duración y desarrollo variable en función del tiempo y la forma en que se alcance el acuerdo, en el que se elaborarán los Términos de Referencia (4) del

**L**a primera fase del procedimiento amistoso está encaminada a favorecer los cauces de negociación para resolver las disputas

caso consistentes en las cuestiones que deben ser resueltas por los árbitros y, en su caso, las reglas procedimentales que regirán la fase arbitral —si se separan de las que figuran en el ejemplo anexo en los Comentarios— junto como otras cuestiones que se entiendan necesarias. Cada autoridad competente selecciona un árbitro y los así seleccionados eligen a un tercero que ejercerá las funciones de Presidente. En la elaboración de la decisión arbitral, y salvo que las autoridades competentes acuerden otra cosa, no se tendrá en cuenta la información que no estuviera disponible para las autoridades competentes cuando conocieron la solicitud de inicio de esta fase. Para terminar, si se dan circunstancias que hacen que los árbitros no puedan emitir dictamen en el plazo de seis meses las autoridades competentes pueden acordar en el plazo de un mes conceder seis meses adicionales y si no alcanzan tal acuerdo nombrarán nuevos árbitros. Por otra parte, como fondo de todo este proceso, hay que tener presente que la fase arbitral podrá ser suspendida si, antes de que los árbitros emitan su dictamen, las autoridades competentes alcanzan un acuerdo.

En el marco del Convenio Europeo de Arbitraje la función de la Comisión consultiva se define como la emisión de un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición cuando transcurrido un período de negociaciones de dos años entre las autoridades competentes éstas no hayan llegado a un acuerdo para evitarla. A continuación, se describen, sucintamente, las características más relevantes relativas a la creación, composición, funcionamiento y dictamen de la citada Comisión.

La Comisión consultiva estará integrada por uno o dos representantes de cada autoridad competente, dos personalidades independientes seleccionadas de común acuerdo o por sorteo de entre las que figuren en la lista de personalidades independientes facilitadas por los países contratantes del Convenio (cinco cada uno) y por un Presidente, elegido por los miembros de la Comisión entre las personalidades independientes. Contará con la ayuda de una Secretaría que funcionará bajo la supervisión del presidente y que será proporcionada por el Estado que haya tomado la iniciativa de crear la Comisión, salvo que los Estados contratantes adopten otro acuerdo. Tanto los miembros de la Comisión como el personal de la Secretaría deberán guardar secreto sobre todo aquello que conozcan en el marco del procedimiento.

La iniciativa para la creación de la Comisión partirá del Estado que haya dictado el acto de liquidación que pudiera haber generado la doble imposición, salvo que los Estados acuerden otra cosa, que será, asimismo, el que organice las reuniones de la misma. Los Estados facilitarán a la

(4) Terms of Reference, en el original en inglés.

Comisión toda la documentación e información relativa al caso, en especial, la utilizada durante el procedimiento amistoso. La Comisión podrá pedir a los Estados que comparezcan ante ella, particularmente al Estado que haya dictado el mencionado acto de liquidación. Las empresas asociadas podrán proporcionar a la Comisión todas las informaciones, medios de prueba o documentos que les parezcan útiles para la adopción de la decisión y deberán, al igual que las autoridades competentes, dar curso a cualquier solicitud de aquélla encaminada a obtener informaciones, medios de prueba o documentos. Por último, cada una de las empresas asociadas podrá hacerse oír o representar ante la Comisión consultiva y deberá presentarse ante ésta si así se solicita.

La Comisión emitirá su dictamen en un plazo de seis meses a contar desde la fecha de recepción de la información antes citada por sus miembros (el Reglamento puntualiza y señala que la fecha de consulta será aquella a partir de la cual la Comisión ha recibido toda la documentación e información relevante de los Estados implicados). El dictamen contendrá, entre otros extremos, la decisión y los fundamentos y métodos en los que ésta se base y será enviado a las autoridades competentes.

A continuación, las autoridades competentes deberán adoptar, de común acuerdo, una decisión que garantice la supresión de la doble imposición en un plazo de 6 meses contados desde la fecha del dictamen de la Comisión consultiva. Nos permitimos aquí un breve inciso para destacar que el propio Convenio Europeo de Arbitraje, en su artículo 14 (5), establece cuándo se considera suprimida la doble imposición sobre beneficios, definición que cobra todo su sentido si recordamos que tal supresión es el objetivo de los procedimientos regulados en el citado Convenio y que tal acotamiento contribuirá a facilitar los acuerdos entre autoridades competentes al delimitar claramente cuando se entenderá que el acuerdo alcanzado da plena satisfacción al objetivo del Convenio. Las autoridades competentes podrán acordar la solución alcanzada por la Comisión consultiva o una que se aparte del dictamen de ésta. En consecuencia, la decisión de la Comisión consultiva es vinculante para las autoridades competentes, si no alcanzan otra de común acuerdo, pero no para el obligado tributario, quien podrá no aceptarla, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.3 del Reglamento, si bien en este caso no se corregirá la doble imposición que dio lugar al procedimiento amistoso. Esta disconformidad se comunicará a la autoridad competente del otro Estado para, de mutuo acuerdo, considerar el caso cerrado con acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde a convenio.

Por último, de acuerdo con lo señalado en el Código de conducta, la autoridad competente a la que se haya presentado el caso enviará una copia de la decisión de las autoridades competentes y del dictamen de la Comisión consultiva a cada una de las empresas afectadas. Si se llega a un acuerdo sobre su publicación (con la conformidad escrita de las empresas afectadas y sin datos que permitan identificar su identidad), ésta se hará en el sitio *web* de la Comisión consultiva.

Tal vez uno de los aspectos más relevantes de la normativa que regula el procedimiento amistoso y que, probablemente, dé lugar a diferentes interpretaciones, sea la interrelación entre la constitución de la Comisión consultiva y la existencia de recursos pendientes en el

---

(5) El art. 14 del Convenio de Arbitraje establece lo siguiente: «Para la aplicación del presente Convenio, se considerará suprimida la doble imposición de beneficios:

— cuando los beneficios se hallen incluidos en el cálculo de beneficios sujetos a imposición en un solo Estado; o

— cuando el importe del impuesto al que se hallen sujetos dichos beneficios en un Estado se disminuya en un importe igual al del impuesto que los grave en el otro Estado».

ámbito administrativo o contencioso-administrativo que versen sobre los mismos asuntos que ésta va a tratar.

Como ya se ha señalado anteriormente, la constitución de Comisión consultiva exige el transcurso de un período de negociaciones entre las autoridades competentes de dos años sin que se haya alcanzado un acuerdo que garantice la supresión de la doble imposición.

Así, el artículo 27.1 del Reglamento se refiere al inicio del cómputo de esos dos años en el ámbito del Convenio Europeo de Arbitraje en los siguientes términos: «El cómputo del período de dos años para poder acudir a la segunda fase prevista en el Convenio 90/436/CEE, se inicia en la última de las dos fechas siguientes:

Fecha de notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente

Fecha en la que la autoridad competente recibe la solicitud de inicio acompañada de toda la información y documentación a la que se refiere el artículo 25 anterior».

El número 2 del mismo artículo añade que «No obstante, cuando se interponga recurso administrativo o contencioso-administrativo, el inicio del cómputo del período de dos años o su interrupción se producirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 del Convenio 90/436/CEE».

Por su parte, el artículo 7 del Convenio, tras fijar en el primer párrafo de su apartado uno el plazo de dos años que tienen las autoridades competentes para alcanzar un acuerdo, contados a partir de la primera fecha en que se presente el caso a una autoridad competente, señala en el segundo párrafo del mismo apartado que «... cuando el caso se hubiere presentado ante algún tribunal, el plazo de dos años... comenzará a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos».

El mismo artículo, en su apartado tercero, establece que cuando «la legislación interna de un Estado contratante no permitiera a las autoridades competentes el aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, el apartado 1 sólo será de aplicación si la empresa asociada de dicho Estado hubiere dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso o hubiese desistido del recurso antes de haberse dictado una resolución».

Así como de la regulación reglamentaria no parece desprenderse ninguna duda sobre la compatibilidad entre los recursos administrativos o contencioso-administrativos interpuestos por el obligado tributario y el desarrollo de las negociaciones entre las autoridades competentes que constituyen la primera fase del procedimiento amistoso, en tanto en cuanto la reclamación o el recurso no se hayan resuelto (6), debido a que si las negociaciones culminan en un acuerdo en-

**L**a segunda fase o mecanismo de arbitraje tiene lugar si las autoridades competentes implicadas no han llegado a una solución en el plazo de dos años desde el inicio de las negociaciones bilaterales y se instrumenta mediante la constitución de una comisión consultiva

(6) Es más, podría resolverse la vía administrativa o económico-administrativa desestimando el recurso o reclamación interpuesto por el obligado tributario y éste continuar ejerciendo su derecho a interponer el pertinente recurso contencioso-administrativo.

tre las autoridades competentes éste será ejecutable tras el desistimiento del obligado tributario de los recursos interpuestos pendientes (art. 14.2 del Reglamento), no podemos decir lo mismo de la redacción dada al artículo 27 del Reglamento en relación con el inicio del cómputo del período de dos años cuando haya recursos interpuestos ya que la remisión que efectúa al artículo 7 del Convenio no resulta, a nuestro juicio, especialmente clarificadora puesto que dicho artículo regula, como puede verse en la redacción antes transcrita, dos situaciones contrapuestas: el inicio del cómputo citado cuando la Administración de un Estado puede separarse de las decisiones judiciales y el inicio del mismo cómputo cuando no puede separarse.

No sabemos si esta falta de concreción ha sido buscada por la norma reglamentaria, puesto que, por una parte, cuando ha querido pronunciarse de forma clara sobre alguna materia en la que el Convenio Europeo de Arbitraje ofrecía alternativas así lo ha hecho, piénsese en los preceptos reglamentarios que establecen taxativamente que no habrá procedimiento amistoso en el ámbito del Convenio Europeo de Arbitraje si la conducta del contribuyente ha sido merecedora de sanción, y, por otra, la consideración de si la Administración puede o no alcanzar un acuerdo en el marco de estos procedimientos que se separe de una resolución judicial es una cuestión propia del Derecho interno de los Estados miembros, como así recuerdan en numerosas ocasiones tanto el propio Convenio Europeo de Arbitraje como los comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE, por lo que, en ese sentido, ninguna objeción cabría a que se mencionase tal posición en el Reglamento que nos ocupa.

Tal vez, el órgano reglamentario no ha querido efectuar precisión alguna sobre la materia en esta norma, toda vez que la solución que resulte ajustada a Derecho no se derivaría de lo que se estipulase en este Reglamento sino de lo que establece nuestra Constitución y las normas básicas que regulan la actuación de los poderes ejecutivo y judicial, por mucho que una referencia reglamentaria hubiera contribuido a generar certeza y seguridad jurídica sobre tan significativa cuestión.

Y ello no sólo porque la respuesta clara a esta cuestión resulte relevante al caso, sino porque la que procediera la podríamos extender y reformular como la capacidad o incapacidad de la Administración española de separarse de la decisión que haya recaído en sede judicial con anterioridad a que las autoridades competentes hayan alcanzado un acuerdo, ya sea en la primera fase del procedimiento amistoso, ya sea en la fase arbitral del mismo.

Por último, el artículo 29.2 del Reglamento contempla la posibilidad de que las autoridades competentes acuerden un período diferente al de dos años —hay que entender que de duración superior—, con la aprobación de las empresas asociadas interesadas, oportunidad ésta que ya figura, en los mismos términos, en el artículo 7.4 del Convenio Europeo de Arbitraje y en el párrafo 70 de los Comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE, si bien en este último caso el nuevo período de tiempo deberá ser acordado en el convenio que se suscriba.

## V — TERMINACIÓN

La terminación del procedimiento amistoso en el marco de los convenios para evitar la doble imposición se puede producir por desistimiento del obligado tributario, porque la autoridad competente española haya podido encontrar una solución al caso por sí misma o porque haya acuerdo entre las autoridades competentes, ya sea en la forma de eliminar la doble imposición o

la imposición no acorde con el convenio (al que vamos a llamar acuerdo positivo) o en la de no eliminarla (al que denominaremos, por contraposición al anterior, acuerdo negativo). En el ámbito del Convenio Europeo de Arbitraje la finalización del procedimiento se producirá por cualquiera de las tres primeras situaciones citadas en el párrafo anterior. En ambos casos, el obligado tributario no puede interponer recurso alguno contra el acuerdo de terminación, sin perjuicio de los que procedan contra el acto administrativo que se dicte en aplicación de dicho acuerdo (7).

En el caso de acuerdo positivo, ya sea unilateral o bilateral —este último se habrá formalizado mediante intercambio de cartas entre las autoridades competentes—, hay obligación de dar participación al obligado tributario ya que debe aceptarlo formalizándose «... en un escrito en el que quedará constancia de su conformidad con el contenido del acuerdo y de su renuncia a los recursos pendientes que pudiera tener presentados respecto a las cuestiones solucionadas por este procedimiento» (art. 14.2 del Reglamento). El acuerdo adquirirá firmeza en la fecha en que el obligado tributario lo acepte expresamente.

Esta forma de proceder resulta plenamente conforme con lo señalado en el párrafo 45 de los comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE de 2008, donde se señala que hay que tener en cuenta la preocupación de la autoridad competente para evitar toda contradicción entre una decisión judicial y el acuerdo amistoso por lo que, cuando existan recursos pendientes, la ejecución del acuerdo amistoso estaría normalmente subordinada a la aceptación del acuerdo por el contribuyente y al desistimiento por éste de su reclamación en relación con los asuntos resueltos en el procedimiento amistoso. Dado que los comentarios al articulado del Modelo de Convenio OCDE constituyen una guía ampliamente aceptada para su interpretación y aplicación podemos entender que los países suscriptores de convenios para evitar la doble imposición y, entre ellos, los países miembros de la Unión Europea, tenderán a aplicar una cláusula similar. En nuestra opinión, esto contribuirá a generar la confianza en las autoridades competentes de los países involucrados en procedimientos amistosos de que no estarán corrigiendo una doble imposición que podría verse modificada de nuevo en sede judicial.

Por otra parte, podría surgir la duda de si «... la constancia de la renuncia a los recursos pendientes que pudiera tener presentados...» exigida se entendería satisfecha por la mera expresión de la voluntad o compromiso del obligado tributario de proceder a tal renuncia o si se refiere, lo que nos parece más razonable, a que exista constancia de que tal desistimiento o renuncia se haya producido, sin que parezca preciso, en este momento procedimental, que se aporte el auto del órgano judicial por el que se acepta el desistimiento o declara terminado el procedimiento.

En el supuesto de que el obligado tributario no acepte el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes, el artículo 14.3 del Reglamento señala que este hecho se formalizará en un escrito en el que quedará constancia de su disconformidad con el contenido del acuerdo, lo que «... se comunicará a la autoridad competente del otro Estado para, de mutuo acuerdo, considerar el caso cerrado con acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio». A nuestro entender, parece que lo que recoge el último inciso del precepto señalado es la posición que debe mantener la autoridad competente española, y que propondrá a la otra au-

(7) Respecto de este precepto, el Consejo de Estado considera en su Dictamen de 18 de septiembre de 2008 que «parece suficiente para asegurar que el obligado tributario pasará por los efectos de acuerdo definitivamente alcanzado respecto a cuestiones tributarias anteriores lo que constituye la esencia misma del mecanismo del acuerdo». Vid. [www.consejo-estado.es](http://www.consejo-estado.es).

toridad competente, cuando se haya alcanzado un acuerdo entre Administraciones tributarias que no sea aceptado por el obligado tributario, pero también parece que nada obsta para que la otra autoridad competente proponga continuar con las negociaciones para buscar otra solución que, eliminando la doble imposición existente, pudiera ser satisfactoria para ambas Administraciones tributarias y para el obligado tributario. Por último, hay que entender que, tanto en el ámbito de los convenios para eliminar la doble imposición que contemplen la fase de comisión consultiva como en el del Convenio Europeo de Arbitraje, la disconformidad que terminaría el procedimiento en la forma señalada podría ser tanto la prestada al acuerdo alcanzado por las autoridades competentes en la primera fase del procedimiento como al acuerdo de las autoridades competentes que ponga fin a la segunda fase del procedimiento o fase arbitral —cuando ésta haya tenido lugar por no haberse alcanzado un acuerdo entre las autoridades competentes en la primera fase—.

Cuando el acuerdo sea negativo se formalizará, igualmente, mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes e incluirá una descripción de las razones para tomar esa decisión. El acuerdo será notificado al obligado tributario. Dado que no resulta posible interponer recurso alguno contra el acuerdo, sino que aquél se difiere al que proceda contra el acto administrativo de liquidación derivado de la ejecución del acuerdo, parece evidente que la posibilidad de recurrir resulta inexistente cuando por no existir acuerdo que ejecutar no se dictará acto administrativo alguno. En consecuencia, si el acto administrativo de liquidación que dio lugar a la doble imposición origen del procedimiento amistoso fue recurrido y el obligado tributario no ha desistido del mismo, habrá que estar a lo que se resuelva en vía jurisdiccional en el Estado que dictó el acto administrativo que pudo dar lugar a la doble imposición o bien a la decisión unilateral que ese Estado, ante la falta de acuerdo, pueda adoptar para eliminar la doble imposición, ya que en el otro Estado no se producirá ninguna actuación tendente a ello. Ante esta alternativa parece que los obligados tributarios tienen un claro incentivo para simultanear, hasta el último momento en que ello sea posible, la vía económico-administrativa y/o jurisdiccional con el inicio y desarrollo de un procedimiento amistoso.

El artículo 13 del Reglamento recoge en su primer apartado las causas, no exhaustivas, que podrán fundamentar el acuerdo negativo y respecto de las que entendemos que, con carácter general y a excepción de la recogida en la letra a), constituyen algunas de las razones por las que la autoridad competente española propondrá la terminación del procedimiento amistoso a la otra autoridad competente. Así, nada hay que señalar respecto de la terminación cuando el obligado tributario no acepte el acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio que hubiesen alcanzado las autoridades competentes ni cuando ambas autoridades competentes mantengan interpretaciones distintas del convenio por divergencias en las respectivas legislaciones internas, esto último por lo ya comentado en el apartado 3.4 anterior.

Sí merece algún comentario que entre las causas citadas figure «Cuando el obligado tributario no facilite la información y la documentación necesaria para solucionar el caso...», que entendemos constituye una cláusula de cierre del proceso de solicitud y suministro de información que figura en el Reglamento y, por tanto, está en estrecha conexión con otros cuatro preceptos del mismo ya citados: los deberes de aquél de facilitar a la Administración tributaria cuanta información, completa y exacta, vaya a ser necesaria para solucionar el caso en los plazos concedidos para ello (art. 3.1); el compromiso exigido en la solicitud de inicio del procedimiento amistoso de responder a los requerimientos de la Administración tributaria y poner a su dispo-

sición la documentación relativa al caso (art. 6.1 *i*); la denegación motivada del inicio del procedimiento si no se entienden subsanados los defectos o aportada la documentación requerida (art. 8.2 *f*) y la capacidad de la autoridad competente, a efectos de aceptar la solicitud de inicio, para solicitar la documentación e informes que estime oportunos (art. 8.4).

Sin duda, y posiblemente con motivo, este precepto refleja lo determinante que resulta para la autoridad competente disponer de información suficiente en cantidad y de calidad para poder formarse una opinión completa de cara a negociar con otra Administración tributaria sobre unos importes tributarios respecto de los que se está aclarando a qué Administración corresponden, hasta el extremo de que tal carencia de información puede llevarle a no poder alcanzar un acuerdo con la otra autoridad competente. En este sentido, parece claro que los esfuerzos del obligado tributario para facilitar la información necesaria en los plazos establecidos tendrán un efecto relevante en el plazo y forma en la que se resuelvan las cuestiones planteadas.

La segunda causa que queremos señalar es la que figura en la letra a) del mismo artículo: «cuando los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable». Esta causa debe relacionarse con la reserva formulada por España a la segunda frase del apartado 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE que indica que «el acuerdo [del procedimiento amistoso] será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes». Así, España (8) considera que «la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas derivadas de un acuerdo amistoso debe estar relacionada con el plazo previsto en su respectiva legislación interna» (9). No obstante, existen convenios para evitar la doble imposición recientemente suscritos o modificados por España en los que se ha acordado aplicar los acuerdos alcanzados con independencia de los plazos u otras limitaciones procedimentales contenidas en el Derecho interno de los países contratantes.

**L**a terminación del procedimiento amistoso se puede producir por desistimiento del obligado tributario, porque la autoridad competente española haya podido encontrar una solución al caso por sí misma o porque haya acuerdo entre las autoridades competentes

El artículo 13 comentado no resulta de aplicación a los procedimientos amistosos desarrollados al amparo del Convenio Europeo de Arbitraje debido a que ante la falta de acuerdo entre las autoridades competentes para evitar la doble imposición no se da por terminado el procedimiento amistoso, sino que se inicia automáticamente la segunda fase del mismo consistente en la constitución de una Comisión consultiva que emitirá un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición. En consecuencia, bajo este Convenio la eliminación de la doble imposición para el obligado tributario está garantizada, ya sea mediante un acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes en la primera fase del procedimiento o en la segunda con intervención de la Comisión consultiva.

(8) *Plantean la misma reserva Grecia, Italia, México, Polonia, Portugal, República Checa y Suiza.*

(9) *Texto tomado de la versión del Modelo de Convenio traducida al español por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. El texto en inglés de la versión vigente (julio 2008) tiene el siguiente tenor literal: The se countries consider that the implementations of reliefs and refunds following a mutual agreement ought to remain linked to time-limits prescribed by their domestic laws.*

En relación con las dos causas de finalización del procedimiento amistoso del artículo 13, antes comentadas, hay que señalar que la segunda no se aplica al Convenio Europeo de Arbitraje debido a que éste contiene un mandato de igual contenido que el recogido en el artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE y que señala, concretamente, que «el acuerdo amistoso se aplicará sean cuales fueren los plazos previstos en el Derecho interno de los Estados contratantes interesados».

Para terminar, la interpretación que creemos que puede darse al hecho de que la falta de suministro por el obligado tributario de la información y documentación necesaria para resolver el caso a las autoridades competentes no dé lugar a la finalización del procedimiento en el seno del Convenio Europeo de Arbitraje es que para éste se ha optado, exclusivamente, por la denegación motivada de iniciar el procedimiento amistoso si el obligado tributario no subsana los defectos en la documentación entregada o no aporta la requerida (art. 8.2 f) en aquellos procedimientos iniciados ante las autoridades competentes españolas, tanto por acciones de la Administración tributaria españolas como por acciones de la Administración tributaria de otro Estado.

## VI — EJECUCIÓN DEL ACUERDO

El artículo 15 del Reglamento regula la ejecución del acuerdo alcanzado en cualquiera de los dos procedimientos amistosos que venimos comentando y desarrolla lo establecido en el apartado 2 de la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

El apartado 1 del citado artículo reglamentario señala que «Una vez que el acuerdo adquiera firmeza, éste será comunicado en el plazo de un mes a la Administración tributaria española competente para ejecutarlo». Tal comunicación, aunque hay que entender que por evidente no se especifica en la norma, procederá de la autoridad competente española, esto es, de la Dirección General de Tributos, y de la redacción del precepto citado parece que lo que se está señalando es que el acuerdo alcanzado entre Administraciones en el transcurso de un procedimiento amistoso demandará que se dicte un acto administrativo en ejecución del mismo.

El apartado siguiente del citado precepto reglamentario indica que el acuerdo será ejecutado de oficio o a instancia del interesado, precepto éste cuyo alcance no se acierta a comprender bien ya que el acuerdo, según lo estipulado en el párrafo precedente, será ejecutado por la Administración tributaria que proceda sin que se aprecien razones por las que ésta deba ser instada a ello por el interesado, máxime cuando se trata de un acuerdo alcanzado entre Administraciones. Es posible que el precepto pretenda dar respuesta a algún caso en el que la aplicación del acuerdo precise la instancia del interesado pero, si esto fuera así, tal vez la expresión de la norma cobraría claridad recogiendo este extremo, esto es, señalando que la Administración tributaria competente lo ejecutará de oficio, salvo cuando deba producirse la instancia del interesado.

En cuanto a la aplicación del acuerdo alcanzado entre las Administraciones, la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes establece en su apartado segundo que «... se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza en los términos que reglamentariamente se establezca», mandato que reitera el apartado siguiente de la disposición adicional, el tercero, al encargar al desarrollo reglamentario «... el procedimiento... para la aplicación del acuerdo resultante».



Pues bien, en nuestra opinión, el contenido del apartado segundo del precepto legal citado resulta un tanto ambiguo por insuficiente, ya que si bien resulta obvio que el acuerdo alcanzado por las Administraciones se aplicará cuando adquiera firmeza, la mención que efectúa a que tal aplicación «se realizará en el momento o período» en que se produzca tal firmeza puede llevar a confusión. Así, los términos «momento» y «período» en un contexto tributario tienen relevancia jurídica ya que hay que entenderlos referidos al aspecto temporal del elemento objetivo del presupuesto de hecho o hecho imponible y con base en ellos se distinguen los impuestos de devengo instantáneo —Impuesto sobre la Renta de los no Residentes para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, entre los impuestos concernidos por los convenios internacionales— de los de devengo periódico —Impuesto sobre Sociedades—. Por ello, el inciso citado podría llevar a entender que, en el caso de este último Impuesto, la aplicación del acuerdo en el período en el que adquiera firmeza implicaría que el contenido del mismo afectaría a un período impositivo cuya declaración y autoliquidación se practicarán por el obligado tributario, como regla general, en los plazos establecidos para ello en el año siguiente. Esto nos parece, a todas luces, una interpretación incompatible, entre otras cosas, con la propia naturaleza del procedimiento amistoso, basada en las actuaciones bilaterales o unilaterales, según proceda, de las Administraciones tributarias concernidas y con una participación del obligado tributario circunscrita a instar su inicio, suministrar la información pertinente, aceptar o denegar su resultado y recurrir el acto administrativo dictado en aplicación del acuerdo, aspecto este último con el que también incurriría en contradicción la interpretación citada, ya que en tal caso, sencillamente, no existiría acto administrativo que recurrir.

Por su parte, en cumplimiento del mandato legal, el Reglamento establece, para el caso de los impuestos periódicos, que el acuerdo se aplicará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en el momento en que el acuerdo adquiera firmeza. En el caso de impuestos en los que no exista un período impositivo «... dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario».

En cuanto a la forma en la que la norma reglamentaria ha concretado la aplicación del acuerdo amistoso, que no ha merecido observación alguna en el preceptivo Dictamen emitido por el Consejo de Estado, subrayamos, por si esto facilita su comprensión, que el redactor reglamentario ha querido que su contenido coincida literalmente con el del artículo 21.4 del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, referente a los casos de regularización de la situación tributaria de otras partes vinculadas cuando adquiere firmeza la liquidación practicada a una entidad vinculada con las anteriores en el marco de la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, incluyendo el uso del término «regularización» al referirse a los impuestos de devengo instantáneo, lo que no deja de sorprender al ser la primera vez que la aplicación del acuerdo alcanzado es referido con tal término.

La solución elegida por el Reglamento, ciñéndonos al caso de los impuestos periódicos, consiste en aplicar el contenido del acuerdo amistoso al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración esté vencido, con independencia del período impositivo en el que se originase la doble tributación —simplificando los posibles supuestos— que dio lugar a que se iniciase el procedimiento amistoso. Dado el tenor literal de precepto reglamentario, cabría suponer que con él se ha pretendido conciliar el contenido de la normativa española en materia

de prescripción con el mandato recogido en los convenios internacionales —artículo 6.2 del Convenio Europeo de Arbitraje y 25.2 del Modelo de Convenio OCDE (con la salvedad anteriormente señalada sobre la reserva formulada por España)— para aplicar el acuerdo amistoso «sean cuales fueren/con independencia de los plazos previstos en el Derecho interno de los Estados contratantes». De esta forma, podrá aplicarse el acuerdo alcanzado en un procedimiento amistoso iniciado como consecuencia de la actuación de la Administración tributaria del otro Estado que afecte a un período impositivo para el que tanto el derecho a solicitar y a obtener devoluciones del Impuesto como el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación hubieran prescrito en España al tiempo de que la autoridad competente española recibiera la solicitud de inicio del citado procedimiento amistoso.

No obstante lo anterior, la disociación que se produce entre el período impositivo en el que concurrieron los hechos que conllevaron el inicio de un procedimiento amistoso y al que, en consecuencia, se refiere el acuerdo alcanzado y el período impositivo en el que se aplica su contenido, puede suscitar dudas en su aplicación, derivadas, por ejemplo, de modificaciones normativas acontecidas en la normativa del impuesto afectado por el procedimientos amistoso desde el período impositivo en el que se generó la doble imposición —piénsese en la disminución experimentada por el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades en España en los últimos tres años—, ya que tal aplicación entendemos que habrá de respetar la exigencia de eliminación de la doble imposición en los términos estipulados en el artículo 14 del Convenio Europeo de Arbitraje, produciéndose, además, efectos de naturaleza tributaria en períodos impositivos en absoluto relacionados con la doble imposición sufrida por el obligado tributario y corregida ahora por la Administración.

Por ello, nos parece que la solución deseable, por considerar que es la más correcta desde el punto de vista conceptual, ya que es la que pone al sujeto pasivo en la situación tributaria que se habría producido de no haberse generado la doble imposición —simplificando los supuestos posibles, de nuevo— derivada de la concurrencia de dos Administraciones tributarias sobre los mismos beneficios y que dio lugar al inicio del procedimiento amistoso, es que el acuerdo alcanzado se proyectase sobre el período impositivo en el que se generó la doble imposición objeto del procedimiento, al menos en los casos en los que los plazos de prescripción así lo permitieran.

Es cierto que esta alternativa podría plantear dificultades derivadas de la eventual generación o incremento de bases imponibles negativas en el período impositivo cuya liquidación se corrige o la alteración en las cuantías que pudieron actuar como límite para la aplicación de deducciones en la cuota del Impuesto y conllevaría, en algunos casos, la consecuente modificación de las liquidaciones del Impuesto practicadas en los años subsiguientes al corregido. Ahora bien, estas consecuencias no son desconocidas para la Administración tributaria ya que, por una parte, son frecuentes en caso de ejecuciones de sentencias y, por otra, permiten aplicar fácilmente la normativa del impuesto vigente, en particular el tipo de gravamen, en el período impositivo que se liquida estando en consecuencia en plena armonía con lo establecido en el artículo 14 del Convenio Europeo de Arbitraje.